Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen, unter Berücksichtigung des Handels- und Steuerrechts

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Doktorwürde

der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät
der Johann Wolfgang Goethe-Universität
zu Frankfurt am Main

vorgelegt von

Diplom-Kaufmann
Heinz Schilling
aus Stettin

1936

Dissertationsdruck von F. W. Kalbfleisch in Gelnhausen.

Referent: Dozent Dr. Fritz.

Korreferent: Professor Dr. Kalveram.

Tag der mündlichen Prüfung: 18. April 1935.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Inhaltsverzeichnis.

	Seite
Vorwort	5
I. Abschnitt: Geschichtliche Entwicklung der Rechnungsabgrenzungsposten	7
II. Abschnitt: Die Rechnungsabgrenzungsposten im betriebswirtschaftlichen Schrifttum	9
III. Abschnitt: Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen	13
1. Wesen und Begriff	13
a. Allgemeines	13
b. Rechnungsabgrenzungsposten als Vermögensposten	14
c. Rechnungsabgrenzungsposten als Erfolgsposten	21
aa. Allgemeines	21
bb. Transitorische Posten	24
cc. Antizipative Posten	25
dd. Buchungstechnische Behandlung der Rechnungsabgrenzungsposten	26
ee. Zusammenfassung	29
2. Abgrenzung gegen andere Bilanzposten	31
a. Reserven	31
b. Rückstellungen	32
c. Wertberichtigungsposten	34
d. Selbstversicherungsfonds	35
e. Garantiefonds	38
3. Beispiele aus der Praxis	40
IV. Abschnitt: Die Rechnungsabgrenzungsposten in verschiedenen Bilanzen	43
1. Allgemeines	43
2. Die Rechnungsabgrenzungsposten in den betriebswirtschaftlichen Bilanztheorien	45
a. Statische Bilanzlehre	45

Seite

aa. Die rein statische Bilanzlehre . . 45
bb. Die beschränkt statische Bilanzlehre . 45
b. Dynamische Bilanzlehre 46
c. Organische Bilanzlehre . . . 47
3. Die Behandlung der Rechnungsabgrenzungsposten im Handelsrecht 48
4. Die Behandlung der Rechnungsabgrenzungsposten im Steuerrecht 52
a. Bei der Einkommensteuer . . . 52
b. Bei der Vermögenssteuer . . . 55

Schluß 56

Literaturverzeichnis 57

Vorwort.

In dieser Arbeit wird der Versuch unternommen, das Wesen der „Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen" zu ermitteln, um aus den gewonnenen Erkenntnissen die Folgerungen für die Bilanzen zu ziehen, die den Unternehmern vom Gesetzgeber vorgeschrieben werden. Da in vielen Handelsbilanzen die Rechnungsabgrenzungsposten im Vergleich zur Gesamtbilanzsumme eine beträchtliche Höhe erreicht haben, war es nötig, den Inhalt der Rechnungsabgrenzungsposten scharf von anderen Bilanzposten zu trennen, um dadurch zu verhindern, daß sich in ihnen Posten verbergen, die eigentlich unter einer anderen Position ausgewiesen werden müßten.

In der älteren Buchhaltungsliteratur wird man diesen Ausdruck vergeblich suchen, denn er wurde vom Gesetzgeber bei der Schaffung des Bilanzschemas[1]) geprägt. Dort also findet man diese Bezeichnung zum ersten Male. Der Gesetzgeber hat dadurch für Postengruppen, die an sich verschiedene Auswirkungen auf das Gesamtbild einer Bilanz haben, einen einheitlichen Begriff geschaffen, durch den eine Verbesserung der Übersicht der Bilanz in diesem Punkte nicht erreicht wird[2]).

In der Arbeit sind wird so vorgegangen, daß wir festgestellt haben, was für einen Charakter diese Posten haben, ob sie Vermögens- oder Erfolgsposten sind. Anschließend erfolgt eine Abgrenzung gegen andere Bilanzposten. In einem weiteren Kapitel haben wir die Bedeutung der Rechnungsabgrenzungsposten für die drei wichtigsten Bilanztheorien (statische, dynamische und organische) untersucht, wobei bewußt vermieden wurde auf Einzelheiten dieser Theorien einzugehen. Zum Schluß kommen wir dann auf die Rechnungsabgrenzungsposten in den vom Gesetzgeber vorgeschriebenen Bilanzen (Handels- und Steuerbilanz) zu sprechen.

---

1) Die Verordnung des Reichspräsidenten über Aktienrecht, Bankenaufsicht und über eine Steueramnestie vom 19. September 1931 (RGBl. I S. 493). Erster Teil: Vorschriften über Aktiengesellschaften und Kommanditgesellschaften auf Aktien. Hierzu Berichtigung vom 25. Oktober 1931 (RGBl. I S. 663).

2) Kalveram, Verstöße gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, in „die Bilanzen der Unternehmungen" von Meithner S. 434 f. „Ein typischer Fall ist das Zusammenwerfen von aktiven und passiven Antizipationen mit transitorischen Einnahmen und Ausgaben, also zweier durchaus gegensätzlicher Posten".

Digitized by the Internet Archive
in 2026

https://archive.org/details/IA41547418_0055

I. Abschnitt.

Geschichtliche Entwicklung der Rechnungsabgrenzungsposten.

Das Bedürfnis, die Posten, die wir heute mit Rechnungsabgrenzungsposten bezeichnen, in die Buchhaltung einzufügen, hat nicht immer bestanden. Denn anfänglich war Zweck der Buchhaltung eine Aufzeichnung der Forderungen und Verbindlichkeiten, um das Gedächtnis zu unterstützen und nicht die Ermittlung des Erfolges oder des Vermögens. „Wer gegebene Darlehen oder auf Kredit gegebene Warenlieferungen nicht anschreibt und den Eingang der Zahlungen nicht vermerkt, muß selbst bei kleinem Geschäftsumfang, wo es sich um einige Dutzend Posten handelt, damit rechnen, daß ihm unbemerkt Zahlungen ausbleiben"[1]). Ob man diese Aufzeichnung der Schuldverhältnisse schon als Buchführung bezeichnen kann, wollen wir nicht entscheiden. Fest steht jedoch, daß sich aus diesen Anfängen unsere heutige Buchführung entwickelt hat. Die ersten bilanzartigen Zusammenstellungen, die wir finden, sind aber ihrem Wesen nach von den heutigen Bilanzen vollständig verschieden. Sie wurden immer nur aufgestellt, wenn ein Gekchäftsbuch vollgeschrieben war und diente dazu, das Übertragen in das neue Geschäftsbuch zu erleichtern, d. h. man wollte nicht die Addition der einzelnen Konten weiterführen, sondern nach ihrer Saldierung im neuen Buch mit den neuen Beständen beginnen[2]). Gleichzeitig verfolgte man damit nach Pacioli[3]), den Zweck, die Eintragungen im Hauptbuche auf ihre Richtigkeit zu prüfen[4]). Die Abstände zwischen den so ermittelten Bilanzen waren naturgemäß sehr verschieden, infolgedessen brauchten die Perioden auch nicht gegeneinander abgegrenzt zu werden. Späterhin ging man dazu über, sein Vermögen, allerdings in ganz unregelmäßigen Intervallen, auf Grund der Bücher festzustellen. Als man endlich erkannte, daß die Vergleichbarkeit der einzelnen Bilanzen erhöht wird, wenn man sie nach ganz bestimmten Zwischenräumen, gestützt

1) Schmalenbach, Dynamische Bilanz, S. 56.

2) vergl. Simon, Bilanzen, S. 31 f. „Begrifflich erforderlich erschien sie (die Bilanz) nur zu dem rechnerischen Zweck des Abschlusses der Bücher, sobald sie voll waren. Dann wurden Geschäftsspesen, Privatausgaben, Gewinne und dergl. auf Gewinn und Verlust Konto übertragen, die buchmäßig vorhandenen Warenbestände zu den buchmäßig ermittelten Erwerbspreisen eingesetzt, alle Konten — Gewinn- und Verlust-Konto durch Kapital — saldiert. Sämtliche Saldi waren dann in der Bilanz, welche auf einem besonderen Blatte aufgestellt wurde, zu verzeichnen und von hier aus auf die neuen Bücher zu übertragen." . . .
„. . . . Wie bereits erwähnt, war der Zweck der damaligen Bilanz nur ein buchhalterischer. Es liegt ihm keine neue Inventarisierung zu Grunde, und es konnten demgemäß die materiellen Ziele, welche wir jetzt durch die Bilanz erstreben, nicht erreicht werden".

3) Lucas Pacioli, „summa de arithmetrica, geometria proportioni e proportionalità".

4) Penndorf, Geschichte der Buchhaltung in Deutschland.

auf tatsächliche Vermögensaufnahme, anfertigt, bildete sich bei den Kaufleuten die Gewohnheit heraus, am Schluß eines jeden Jahres eine solche Bilanz aufzustellen[1]). Die Buchhaltung, die die Änderung am Vermögen kontinuierlich aufzeichnet, unterstützt das Inventar mit dem Nachweis der Vermögensteile, die nicht durch den Augenschein festgestellt werden können. Dieser Übung der Kaufleute folgte dann der gesetzliche Zwang. Erst in diesem Augenblick, als man dazu überging, durch regelmäßig wiederkehrende Bilanzen sich einen Überblick über die jeweilige Vermögenslage zu verschaffen, tauchte das Problem der Rechnungsabgrenzungsposten auf, da eine genaue Rechnungslegung für die einzelnen Rechnungsabschnitte nicht möglich war, wenn man sie beim Abschluß unberücksichtigt läßt.

Heute aber will man mit den sogenannten Jahresschlußbilanzen weniger das Vermögen ermitteln als den Erfolg. Diesem Zweck dient neben anderen auch die dynamische Bilanz, die von Prof. Schmalenbach in seinem bekannten Werk die theoretische Grundlegung erhalten hat. Die Dynamiker (Prof. Schmalenbach und die Anhänger seiner Lehre, z. B. Hax, Auler und z. T. auch Prof. Walb) kommen dabei nicht zur gänzlichen Ablehnung der Vermögensrechnung, die auch bei ihnen noch zur Anwendung gelangt und bei Konkurs- und Liquidationsbilanzen auch für sie unentbehrlich ist. Soll nämlich ein Unternehmen aufgelöst werden, so ist sein Wert tatsächlich nur die Summe der einzelnen Vermögensteile abzüglich der Schulden. Dieser Wert der Unternehmung entspricht aber nicht dem Wert der lebenden Unternehmung. In ihr wird aus dem toten Vermögensstück ein Teil des Gesamtorganismus „Betrieb", das in dieser Verbindung einen ganz anderen Wert für dieselbe Unternehmung besitzt. Es ist daher für den Dynamiker der Wert einer lebenden Unternehmung nicht die Summe der Vermögensteile abzüglich der Schulden, sondern der kapitalisierte Reinertrag. Die Voraussetzung für die Errechnung des richtigen Vermögens bildet somit die Ermittlung des richtigen Erfolges. Und deshalb ist es notwendig, daß der von der Buchhaltung ausgewiesene Erfolg um die Aufwendungen und Erträgnisse berichtigt wird, die wirtschaftlich in einen anderen Zeitraum gehören, aber bereits verbucht sind und um die Beträge, die wirtschaftlich den laufenden Zeitraum betreffen, aber in einer anderen Periode ihren buchhalterischen Niederschlag finden. Mit anderen Worten: Zur Richtigstellung des Erfolges müssen transitorische und antizipative Posten, vom Gesetzgeber in der Aktienrechtsnovelle mit „Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen" bezeichnet, herangezogen werden.

---

1) Haar, das Wesen der transitorischen Posten und Antizipationen und ihre Behandlung in der Buchhaltung und Bilanz. S. 33.

II. Abschnitt.

Die Rechnungsabgrenzungsposten im betriebswirtschaftlichen Schrifttum.

In der Praxis und im bisherigen betriebswirtschaftlichen Schrifttum war die Bezeichnung und der Inhalt der Posten, denen die Aufgabe zugefallen ist, den Erfolg zu berichtigen, sehr verschieden. Man findet in der Literatur neben den auf Seite 8 erwähnten Begriffen „transitorische Posten und Antizipationen" noch die Bezeichnung Erfolgsregulierungsposten[1]), „unechte Debitoren und Kreditoren"[2]), „Verrechnungswerte"[3]) u. s. f. Haar[4]) bemerkt hierzu: „Wer den Versuch macht, sich über diese Begriffe Klarheit in der Buchhaltungs- und Bilanzliteratur zu verschaffen und die Auffassung und Lehre des einen und anderen Autors nicht als ein Dogma betrachtet, der wird in eine beängstigende Begriffsverwirrung geraten, wenn er mehrere Werke zu Rate zieht". Wie der gleiche Verfasser festgestellt hat, „hat fast jeder Autor seine eigene Auffassung über das Wesen der transitorischen Posten und Antizipationen und gibt seinen Begriffen, einen, seinem individuellen Begriffsbildner[5]) entsprechenden Inhalt und Umfang". Haar gibt in seinem Buch eine sehr eingehende Darstellung dieser mannigfachen, in der Buchhaltungs- und Bilanzliteratur vertretenen Auffassungen der transitorischen Posten und Antizipationen. (S. 3 ff.) Seine Untersuchungen haben einen bedeutenden Anteil an der allmählich zu verzeichnenden Begriffsklärung, denn die meisten neueren Autoren verwerten seine Zusammenstellungen. Wenn wir daher im folgenden wesentliche moderne Literatur über die transitorischen und antizipativen Posten untersuchen und die zur Zeit bestehenden grundsätzlichen Auffassungen einander gegenüberstellen, bringen wir damit gleichzeitig die Ansichten der älteren Autoren, soweit sie sich durchgesetzt haben. Als Grundlage für die folgenden Untersuchungen der heutigen Anschauungen über die transitorischen und antizipativen Posten werden wir die Arbeiten von Lüdke[6]), Professor Leitner[7]) und Prof. Kalveram[8]) benutzen. Während

1) Leitner, Bilanztechnik und Bilanzkritik, Berlin 1919 Seite 160 ff.
2) Fischer, Die Bilanzwerte, was sie sind und was sie nicht sind. II. Bd. S. 171.
3) Chenaux-Reponds, Kaufmännische Bilanz, Bücherabschluß, Steuerbilanz. S. 147 ff.
4) Haar, Das Wesen der trans. Posten und Antizipationen und ihre Behandlung in der Buchhaltung und Bilanz. S. 2 ff.
5) Richtiger ausgedrückt: Seiner individuellen Anschauung (der Verfasser).
6) Lüdke, Dozent an der Handels-Hochschule Berlin Buchhaltung S. 34.
7) Leitner, Bilanztechnik und Bilanzkritik Berlin 1929, S. 223 ff.
8) Kalveram, Buchhaltungslehre, Sonderdruck der Handelshochschule, Berlin
ders. Die Verbuchung von Dienstleistungen. Bankwissenschaft, 1927 Heft 6.

Lüdke und Prof. Leitner ihren Werken die älteren Untersuchungen zu Grunde legen und vervollständigen und in ihren Ansichten nur geringe Abweichungen zeigen, geht Prof. Kalveram andere Wege.

Lüdke bezeichnet in seiner „Buchhaltung" die Rechnungsabgrenzungsposten mit „Erfolgsbestandskonten". Dieser Begriff hat vor vielen anderen voraus, daß man aus ihm das Wesen dieser Posten erkennen kann, d. h. man ersieht, daß es sich um Erfolgsposten handelt, die in die Bestandsrechnung gekommen sind, und der Erfolg bei ihnen das primäre Element ist. Außerdem weist Lüdke darauf hin, daß die Posten nur bei Geschäftsabschluß erscheinen. Ferner spricht er deutlich aus, daß sich die hier in Frage stehenden „Bestandskonten" durchaus von den echten Aktiven und Passiven unterscheiden, und darum ist es eigentlich unlogisch, wenn Lüdke sich bei der definitiven Begriffserklärung an Leitner hält und ausführt, „transitorische Posten werden als Schulden und Forderungen des alten Bilanzjahres in das neue übertragen. . . . Antizipative Posten werden als Schulden und Forderungen des neuen Jahres in der Bilanz des alten vorweggenommen"[9]). Nach dieser von Lüdke vertretenen Definition wären die Rechnungsabgrenzungsposten also doch Schulden und Forderungen, obgleich er vorher nachgewiesen hatte, daß sie sich von den echten Aktiven und Passiven unterscheiden und die Erfolgsberichtigung das primäre Element bei ihnen ist. (s. o. S. 10). Der Grund zu dieser Ansicht kann nur darin liegen, daß Lüdke seine Betrachtung über den Erfolgsbestandscharakter dieser Posten nicht konsequent durchgeführt hat, sondern schon durch das Erscheinen dieser Posten in der Bilanz an einen effektiven Vermögenswert glaubt. Infolgedessen unterbleibt eine Untersuchung über den Unterschied zwischen diesen Erfolgsbestandskonten und anderen Aktiven und Passiven.

Das Schema, das uns Lüdke von seinen Erfolgsbestandskonten gibt, veranschaulicht die vier Möglichkeiten der Erscheinungsformen so gut, daß wir es hier anfügen möchten. Er unterteilt seine Erfolgsbestandskonten in Transitoren und Antizipationen, wie es häufig in der Literatur geschieht.

Art der Durchgangsposten.	Aktiva	Passiva
Transitoren	im voraus bezahlt	im voraus empfangen
Antizipationen	noch zu empfangen	noch zu bezahlen

Da sich Lüdke zum Teil auf Prof. Leitner stützt, wollen wir versuchen, uns auch mit ihm auseinanderzusetzen. Daß Prof. Leitner den Charakter dieser Bilanzposten als Erfolgsposten richtig erkannt hat, geht schon daraus hervor, daß er die Besprechung hierüber in dem Kapitel „die Erfolgsrechnung"[10]) bringt. Er sieht auch ganz eindeutig ihr wahres Wesen,

9) Lüdke, a. a. O. S. 35.
10) Leitner, a. a. O. S. 223.

wenn er von den transitorischen Posten sagt, „sie sind verfrühte Gewinneinnahmen und Verlustausgaben im abgelaufenen Bilanzjahr für Rechnung des nächsten“[11]). An diesen ersten Teil schließt sich dann der von Lüdke in seine „Buchhaltung“ übernommene und oben Seite 10 bereits besprochene zweite Teil der Definition an. („Transitorische Posten werden als Schulden und Forderungen des alten Bilanzjahres in das neue übertragen“.) Entsprechend sind bei ihm Antizipationen „verspätete Gewinneinnahmen und Verlustabgaben im neuen Bilanzjahr für Rechnung des abgelaufenen“. Auch hier gilt wie bei Lüdke (S. 10) der Einwand, daß Prof. Leitner seine im ersten Teil der Definition zum Ausdruck gebrachte Anschauung nicht konsequent durchführt. Aus dieser Auffassung heraus, daß die Erfolgsregulierungsposten Forderungen und Schulden darstellen, ist es erklärlich, wenn Prof. Leitner ihre summarische Verbuchung und Saldierung als Bilanzverschleierung betrachtet. Auf diese Frage werden wir bei den Betrachtungen der Rechnungsabgrenzungsposten in der Handelsbilanz noch genauer einzugehen haben. Nur ein Einwand sei gleich hier gestattet: Unserer Ansicht nach kann ein böswilliger Unternehmer unsaubere Geschäfte auch ohne Saldierung der Rechnungsabgrenzungsposten verschleiern, denn der Name „Rechnungsabgrenzungsposten“ stellt einen Sammelbegriff dar für sehr viel und recht unterschiedliche Posten und verdeckt dadurch schon genug.

Diesen althergebrachten Ansichten über die Erfolgsregulierungsposten steht eine neue von Prof. Kalveram gegenüber[12]). Prof. Kalveram führt in die Buchhaltung ein sogenanntes Umsatzkonto ein, das die Aufgabe hat, alle Umsätze der Unternehmung in sich aufzunehmen. Das geschieht vor allen Dingen aus der Erkenntnis heraus, daß das übliche Gewinn- und Verlustkonto seine Aufgaben nicht voll erfüllen konnte. Prof. Kalveram hebt hervor, daß erstens der Name schon zu Irrtümern Anlaß gibt und zweitens die Art der Verwendung in der Buchhaltung nicht richtig sei. Es werde nämlich nicht der Gewinn oder der Verlust auf diesem Konto verbucht, sondern Aufwendungen und Erträgnisse, die erst in ihrer Gesamtheit mit ihrem Saldo den Gewinn oder Verlust ergeben können. Die Praxis verfährt jedoch nicht so, sondern verbucht auf dem Gewinn- und Verlustkonto nur die Salden von gemischten und Dienstleistungskonten. Hierdurch geht der Charakter des Gewinn- und Verlustkontos als Umsatzkonto verloren. Nach der hier vorgetragenen Meinung entspricht die sofortige Verbuchung der Dienstleistungen über „Unkosten“ nicht dem „Wertfluß“ in der Unternehmung, denn auch die „Unkosten“ sollen „der Erfüllung des Betriebszweckes dienen“[13]). Prof. Kalveram wendet sich also dagegen, daß die Dienstleistungen (Kapital- und Personaldienste) nur für den Zeitpunkt der Bilanz in der Bestandsrechnung erscheinen, um dann wieder aufgelöst zu werden. Er vertritt dagegen die Auffassung, daß diese Posten genau so behandelt werden sollen, wie man die Sachgüterbewegungen behandelt. Am Bilanzstichtag soll dann erst festgestellt werden,

11) Leitner, a. a. O. S. 224.
12) Kalveram, a. a. O. S. 196 ff.
13) derſ., a. a. O. S. 200.

welche Arbeits- und Kapitaldienste bereits in den Umsatzprozeß eingetreten sind und folglich in die Umsatzrechnung fließen müssen, und welche als „Leistungs- und Verpflichtungsreste" in der Bestandsrechnung erscheinen müssen.

Die buchhalterische Erfassung von Geschäftsvorfällen hängt aber vom Vorhandensein einer Buchungsunterlage ab. Eine Buchungsunterlage ist jedoch nur vorhanden, wenn von einer Seite aus eine Leistung vollbracht ist. Der Abschluß eines Vertrages allein wird in der Regel im Rahmen der Buchhaltung nicht erfaßt. Erst dann löst der Vertrag bei den Parteien Buchungen aus, wenn einer der Kontrahenten mit der vertraglichen Leistung beginnt. Es ist also nicht weiter verwunderlich, wenn die Praxis bei den pränumerando zu zahlenden Dienstleistungen auch an den Zahlungsvorgang die Verbuchung derselben anknüpft. Wenn nun die Verbuchung nicht gleich über „Unkosten", sondern auf ein Bestandskonto geschieht, so ist unseres Erachtens der Weg durchaus gangbar, wenn man sich dabei klar macht, daß, wie wir weiter unten (S. 15 ff.) sehen werden, die absoluten Vermögensverhältnisie auf diese Weise nicht dargestellt werden. Schwieriger wird es aber, wenn die Zahlung der Dienstleistungen postnumerando erfolgt, denn auch dort knüpft in der Regel die Verbuchung dieser Posten an den Zahlungsvorgang an, da nicht jede kleinste Leistung, die in den Betrieb eingeht, von der Buchhaltung sogleich erfaßt werden kann. Der hierfür notwendige Mehraufwand würde oft in keinem Verhältnis zu den Vorteilen, die ein solches Verfahren mit sich brächte, stehen. So müßte es jedoch gemacht werden, wollte man den Satz: „der Ein- und Ausgang von Dienstleistungsgütern wird genau wie der von Realgütern auf speziellen Bestandskonten verbucht"[14]), wörtlich nehmen. So ist es aber auch nicht gemeint. Denn abgesehen davon, daß die eingegangenen Dienstleistungen schon in einem Produkt verrechnet worden sind, (z. B. in den Selbstkosten bei der Bilanzierung der Viertel-, Halb- und Fertigfabrikaten) also selber nicht mehr als besondere Bestandswerte angesehen werden können, ist sich Prof. Kalveram doch auch der Schwierigkeiten bewußt, die sich in der Praxis aus der kontinuierlichen Buchung von eingehenden Dienstleistungen ergeben[15]). Man kann aber den Ein- bzw. Ausgang von Dienstleistungen bei postnumerando Zahlungen, am Anfang einer neuen Leistungsperiode genau so verbuchen wie bei den pränumerando zu zahlenden Leistungen, nur daß hier nicht die Kasse, sondern Kreditoren bezw. Debitoren die Gegenposten darstellen. Hiergegen spricht, daß eine derartige Verbuchung sicherlich bei sehr vielen Dienstleistungsposten möglich ist, jedoch nicht bei allen und vielleicht gerade nicht bei den wichtigsten, nämlich den Löhnen, wenn in dem betreffenden Betrieb das Stücklohnsystem herrscht. Denn bei diesen Akkordlöhnen ist zu Beginn einer neuen Dienstleistungsperiode noch nicht abzusehen, welcher Lohnbetrag am Ende der Periode zu zahlen sein wird. Außerdem sind am Verbuchungstage die im nach hinein zu zahlenden Dienstleistungen, wie wir sehen werden, auch noch nicht fällig, so daß wir die Forderungs- und

14) Kalveram, a. a. O. S. 193 ff.
15) Kalveram a. a. O. S. 193.

Schuldposten erst auf den Buchungs- oder Abschlußtag diskontieren müßten, was das Verfahren wesentlich erschwert und der Übersichtlichkeit nicht gerade zuträglich ist. Bei einer derartigen Verbuchungsweise stünden sich dann am Bilanzstichtag auf der einen Seite Debitoren oder Kreditoren und auf der anderen Seite die noch nicht umgesetzten Dienstleistungen gegenüber. Wobei zu beachten wäre, daß es sich nicht um Posten handelt, die gegenseitig aufgerechnet werden dürfen.

III. Abschnitt.

Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen.

1. Wesen und Begriff.

a. Allgemeines.

Wenn wir nunmehr im folgenden Abschnitt das Wesen der Rechnungsabgrenzungsposten erklären wollen, um dadurch zu einer Begriffsbestimmung zu kommen, dann haben wir bei diesen Untersuchungen die Möglichkeit zwei Wege zu gehen. Wir können nämlich die Rechnungsabgrenzungsposten

1. in einer Bilanz untersuchen, die nur den Zweck hat, das Vermögen zu ermitteln. Dabei ist es für uns vollständig gleichgültig, ob diese Bilanz unter Zugrundelegung der Buchhaltung, oder von ihr unabhängig entstanden ist.
2. in einer Bilanz betrachten, deren Ziel es ist, den im Laufe einer Periode erzielten Erfolg zu ermitteln.

Genau so wie bei der Bilanzierung von Vermögenswerten, die Frage der Bewertung der einzelnen Vermögensteile davon abhängt, ob wir mit der Bilanz das Vermögen oder den Erfolg ermitteln wollen (mit Ausnahme der organischen Bilanztheorie), genau so hängt also das Wesen der Rechnungsabgrenzungsposten davon ab, ob wir sie in einer Vermögens- oder Erfolgsbilanz betrachten. Wir wollen uns hier nicht von vornherein der Auffassung von Haar anschließen, der der Ansicht ist, daß die Rechnungsabgrenzungsposten sowohl Teile der Vermögens- als auch der Erfolgsbilanz sind[1]), sondern wir wollen, wie oben bereits gesagt, feststellen, ob sie Vermögensposten oder Erfolgsposten oder beides sind, ob ihr Wesen in der Vermögens- und in der Erfolgsbilanz gleich oder verschieden ist. Die beiden Betrachtungsweisen müssen aber streng getrennt durchgeführt wer-

1) Haar, a. a. O. S. 24. „Bei einzelnen Güterkategorien, wie z. B. bei den transitorischen Posten und Antizipationen, geht der Bewertung die Frage voran: wie viel ist davon im laufenden Jahre als Aufwand, bezw. als Ertrag anzusehen? und erst darnach richtet sich die Feststellung des sich daraus ergebenden aktiven und passiven Vermögenswertes. Die transitorischen Posten und Antizipationen sind somit Teile sowohl der Vermögens- als auch Erfolgsbilanz".

den, und es müssen daher bei der Untersuchung der Rechnungsabgrenzungsposten in der Vermögensbilanz, die Einwände unberücksichtigt bleiben, die aus dem Gedanken einer richtigen Erfolgsermittlung heraus gemacht werden. Ebenso wie wir bei der Abhandlung der Rechnungsabgrenzungsposten in der Erfolgsbilanz die Einwände nicht gelten lassen können, die aus Erwägungen einer richtigen Vermögensermittlung heraus gemacht werden.

b. Rechnungsabgrenzungsposten als Vermögensposten.

Wir beginnen unsere Untersuchung über das Wesen der Rechnungsabgrenzungsposten mit der Betrachtung dieser Posten in einer Bilanz, die den Zweck hat, das Vermögen zu ermitteln. Eine solche Bilanz fixiert gewissermaßen in einem ganz bestimmten Augenblick alles das, was eine Unternehmung besitzt, und was sie in diesem Zeitpunkt schuldet. Wenn das so ist, dann tauchen scheinbar für die Behandlung der Rechnungsabgrenzungsposten keinerlei besondere Fragen auf; denn auch sie können als Forderungen oder Verpflichtungen auf Dienstleistungen (Kapitaldienste und Arbeitsdienste), oder durch Dienstleistungen entstandene Forderungen und Verpflichtungen aufgefaßt werden. Verkaufe ich eine Ware auf Kredit, so entsteht gleichzeitig als Gegenleistung eine Forderung, ebenso wie eine Schuld entsteht, wenn ich eine Ware auf Kredit beziehe. Wenn auch die Forderung oder die Schuld erst im nächsten Jahre fällig wird, so kann man trotzdem nicht sagen, es liegt eine Leistung mit Gegenleistung im nächsten Jahre vor, denn die Forderung (oder Schuld) entsteht ja gleichzeitig mit der Substanzübertragung. Ihr Wert am Bilanzstichtag ist gleich dem auf den Abschlußtag diskontierten Betrag der Gegenleistung. In dem Fall der Rechnungsabgrenzungsposten liegt es anders, weil aus der besonderen Art der Dienstleistungen heraus nicht vor oder nach dem Ein- oder Ausgang eines jeden Dienstleistungswertes abgerechnet werden kann. Dort laufen vielmehr die Leistungen kontinuierlich weiter, und erst an einem bestimmten Punkt rechnet man über das, was bisher fortlaufend geleistet worden ist ab, oder aber man bevorschußt die zukünftigen Leistungen. Dies geschieht im wesentlichen aus Gründen der Einfachheit und Sparsamkeit. Man müßte z. B. die Arbeit seiner Angestellten atomisieren, wollte man zu jedem Zeitpunkt für die geleistete Arbeit den Gegenwert vergüten. Das würde dann allerdings zur Folge haben, daß keine Bilanzprobleme entstehen würden, weil keine Forderungs- und Schuldrückstände bleiben, die durch die Bilanz zu erfassen wären[2]). Wenn vor der Dienstleistung die Gegenleistung erfolgt, dann handelt es sich um die so-

2) vergl. dazu Kalveram, a. a. O. S. 193.
„Der Umsatz von Dienstleistungen unterscheidet sich vom Warenumsatz dadurch, daß Dienstleistungen nicht in einem einzigen Akt (Uebergabe bei Waren, Auflassung bei Grundstücken, Indossierung bei Wechseln) übertragen werden. Sie fließen vielmehr kontinuierlich in einem kürzeren oder längeren Zeitraum in das Unternehmen ein. Die Vergütung für diese Dienste kann daher nicht so erfolgen, daß jedes Partikelchen derselben beim Einströmen durch Gegenwerte ausgeglichen wird. Auch die Buchhaltung kann die dauernde, lückenlose Wertbildung aus Dienstleistungen nicht in ihren einzelnen Phasen verfolgen. Sie knüpft vielmehr an die periodenweise Abrechnung durch Zahlung an, die nachträglich oder im voraus stattfinden kann. Wenn also der Bilanztermin so

genannten Pränumerandozahlungen. Läßt man aber eine gewisse Zeit lang leisten und rechnet dann ab, so haben wir es mit den Postnumerandozahlungen zu tun. Sind Abrechnungspunkt und Bilanzstichtag nicht identisch, dann handelt es sich um eine Leistung, deren Gegenleistung in eine andere Periode fällt. Für das aber, was bis zum Bilanzstichtag geleistet worden ist, setzt man pro rata temporis der Gesamtsumme des Wertes des zu leistenden je nach der Partei Forderungen oder Schulden ein. Erfolgte jedoch die Bezahlung der Dienstleistungen im voraus, so sind — wieder je nach der Partei — Forderungen bezw. Schulden in die Bilanz einzusetzen, dieses Mal aber für die restlichen Leistungen.

Wir haben es demnach hier mit regelrechten Aktiven und Passiven zu tun, die sich scheinbar in nichts weiter von den üblichen Debitoren und Kreditoren bezw. den Posten, die auf Grund einer Anzahlung entstanden sind, unterscheiden, als durch die Art ihrer Entstehung und ihrer Abrechnung. Und wenn man sie dennoch von den eigentlichen Debitoren und Kreditoren unterscheidet, so kann die Ursache nicht allein darin liegen, daß eine gewöhnliche Schuld „auf Grund einer Substanzübertragung im weitesten Sinne“[3]) entsteht, während die Rechnungsabgrenzungsposten, seien sie nun aktiver oder passiver Natur, auf Grund von Dienstleistungen oder Kapitalleistungen entstanden sind. Die Ursache liegt vielmehr darin, daß diese auf Grund von Dienstleistungen entstandenen Forderungen und Verpflichtungen nicht unbedingt die tatsächlichen Schuldverhältnisse widerspiegeln, wenn man sie pro rata temporis des Gesamtwertes der geleisteten oder zu leistenden Zahlungen aufteilt. Denn — wie wir später zeigen werden — erstrecken sich z. B. unsere Verpflichtungen am Bilanzstichtag sehr häufig nicht nur auf die Zahlung, der bis zum Bilanzstichtag in Anspruch genommenen Dienstleistungen, sondern gleichzeitig schon auf die Zahlung der Dienstleistungen, zu deren Abnahme wir laut Vertrag noch verpflichtet sind.

Bevor wir in unseren theoretischen Betrachtungen weitergehen, wollen wir an Hand eines einfachen Beispiels das Gesagte erläutern und gleichzeitig zu erkennen versuchen, welche Schwierigkeiten sich bei der Untersuchung der Rechnungsabgrenzungsposten in der Vermögensbilanz ergeben. Als Beispiel für unsere Abhandlung wählen wir die Miete, um an ihr erstens das Wesen und zweitens die vier Erscheinungsformen der Rechnungsabgrenzungsposten klarzumachen.

Die Rechnungsabgrenzungsposten lassen sich in zwei Obergruppen teilen, und zwar nach dem Gesichtspunkt, ob die Zahlung postnumerando oder pränumerando vor sich gegangen ist. Jede Obergruppe zerfällt wieder in zwei Untergruppen, je nachdem von welcher Seite aus man die Posten betrachtet, vom Leistenden aus oder von dem, der die Leistungen empfängt[4]).

---

fällt, daß alle empfangenen oder geleisteten Kapitaldienste, durch Zahlung von Löhnen, Zins u. s. w. reguliert worden sind, so wird die Bilanz keine Dienstleistungsposten enthalten. Dagegen müssen alle am Bilanzstichtag unausgeglichenen Dienstleistungsposten in der Bilanz erscheinen“.

3) Aufermann, Diss. S. 10.

4) vergl. Leitner a. a. O. S. 223.

Betrachten wir erst einmal die im voraus bezahlte Miete und zwar vom Standpunkt des Vermieters und dann vom Standpunkt des Mieters aus. Die Termine der Mietzahlung seien der 1. November und der 1. Mai, während der 31. Dezember der Bilanzstichtag sein soll. Wir haben absichtlich die Daten so festgesetzt, damit sich die Perioden vor und nach dem Bilanzstichtag unterscheiden, und wir uns nicht von der Gleichheit der Zahlen täuschen lassen. Der halbjährliche Mietbetrag belaufe sich in unserem Beispiel auf 3 000,— RM.

Am 1. November ist bei den gemachten Voraussetzungen der ganze Mietbetrag — also die 3 000, — RM. — fällig, d. h. mit anderen Worten, am 1. November hat der Vermieter in dieser Höhe eine Forderung an den Mieter, gleichgültig, ob der Mieter die ihm zur Verfügung gestellten Räume auch wirklich während dieser ganzen Zeit ausnutzt oder nicht. Zahlt also der Mieter nicht, dann stehen dem Vermieter schon jetzt die Wege offen, die ihm auch gegen andere säumige Schuldner zustehen. Würde nun statt am 31. Dezember am 1. November eine Bilanz aufgemacht, dann würden zweifellos die 3 000,— RM. in der Bilanz des Vermieters unter den Forderungen stehen, während sie unbedingt als echter Schuldposten in dem Abschluß des Mieters zu erscheinen hätten. Es dürfte wohl nichts dagegen einzuwenden sein und würde auch keine Bilanzverschleierung bedeuten, wenn diese Posten unter den Debitoren und Kreditoren ausgewiesen würden. Hiermit ist jedoch die Bilanzierung noch nicht beendet, denn der Geldforderung steht die Verpflichtung des Vermieters auf Überlassung der Räume gegenüber, die auch als solche zu bilanzieren wäre. Diese Verpflichtung muß naturgemäß mit demselben Wert eingesetzt werden, wie die Forderung; demnach ständen sich auf der Aktiv- und auf der Passivseite der Bilanz je 3 000,— RM. gegenüber, die jedoch nicht als durchlaufende Posten zu betrachten wären, weil ihr Charakter gänzlich voneinander verschieden ist. Ebensowenig wie wir die Kreditoren und die von diesen Kreditoren gekauften Waren als durchlaufende Posten betrachten und saldieren dürfen, ebensowenig dürfen wir diese Geldforderung an den Mieter mit der Verpflichtung des Vermieters auf Überlassung der Räume saldieren.

Wenn nun der Mieter seine Schuld gleich am ersten November bezahlt, dann löst sich die Forderung auf, und die flüssigen Mittel des Vermieters vermehren sich um den gleichen Betrag. Der Schuldposten auf Überlassung der Räume bleibt jedoch bestehen. Im übrigen hat man jetzt auch nicht den Eindruck eines durchlaufenden Postens, weil auf der Aktivseite die 3 000,— RM. in den liquiden Mitteln untergegangen sind. Dies ist die Lage beim Vermieter am 1. November.

Im folgenden sollen nunmehr die Verhältnisse am Bilanzstichtag (31. Dezember) untersucht werden. In der Vermögensrechnung des Vermieters hat an diesem Tage ein Schuldposten zu erscheinen, weil er seinem Mieter noch die Überlassung des Raumes vom 1. Januar bis zum 1. Mai schuldet. Andererseits hat der Mieter noch eine Forderung auf Überlassung des Raumes für dieselbe Zeit. Dies wird sich in seiner Bilanz als Aktivum niederschlagen. Dem Charakter nach sind beide Posten den Bilanzposten vergleichbar, die im Bilanzschema der Aktiennovelle mit An-

zahlung von Kunden bezw. von der Gesellschaft geleistete Anzahlungen bezeichnet worden sind. Denn bei beiden Arten handelt es sich nicht um Forderungen (bezw. Verpflichtungen) auf Zahlung eines bestimmten Geldbetrages, sondern um Forderungen (bezw. Verpflichtungen) auf Dienstleistungen bezw. Waren. Aus diesem Grunde brauchen auch die aus Pränumerandozahlungen entstandenen Posten, ähnlich wie die Vorauszahlungen auf Waren, bei der Feststellung der Liquidität normalerweise nicht berücksichtigt zu werden. Denn zur Erfüllung der Verbindlichkeiten, die für uns durch die Anzahlungen unserer Kundschaft bezw. durch Vorauszahlungen auf Miete, Zinsen und dergl. entstanden sind, werden keine baren Mittel benötigt. Der Unterschied zwischen den transitorischen Posten und Anzahlungen besteht nur in der Art ihrer Auflösung, denn entstanden sind sie ja in der gleichen Weise, nämlich: durch Anzahlung. Aber die Art ihrer Auflösung ist verschieden. Die sogenannten Anzahlungen werden durch Substanzübertragung[5]) aufgelöst, während die Anzahlungen auf Dienstleistungen allmählich, gewissermaßen kontinuierlich verschwinden. Im allgemeinen ist sogar ein Teil von ihnen bis zum Bilanzstichtag bereits geleistet worden und dadurch von der Bestandsrechnung in die Erfolgsrechnung übergegangen. Besonders stark ähneln sich die beiden genannten Gruppen in den sogenannten Dienstleistungsbetrieben. Wird z. B. einem Treuhänder ein Vorschuß für eine zu leistende Revision, die bereits vor dem Bilanzstichtag begonnen hat und über ihn noch hinausreicht, gegeben, so sehen wir wirklich keinen greifbaren Unterschied zwischen dieser Anzahzahlung und dem vorausbezahlten Mietbetrag. In einer Bilanz, die den Zweck haben soll, das Vermögen zu ermitteln, besteht daher weder ein rechtlicher noch ein wirtschaftlicher Grund, die Anzahlungen von den transitorischen Posten zu trennen.

Betrachten wir nun die zweite Obergruppe der Rechnungsabgrenzungsposten, also in unserem Beispiel die im nachhinein bezahlte Miete. Hier sieht der Fall folgendermaßen aus: Die Miete wird postnumerando gezahlt, in unserem Fall also am 30. April. Bis zum Bilanzstichtag hat der Vermieter die Räume seinem Mieter zwei Monate lang überlassen, und für diesen Teil setzt der Vermieter eine Forderung und sein Kontrahent eine Schuld in derselben Höhe in ihre Bilanzen ein. D. h. in der Bilanz des Vermieters erscheint ein Aktivposten von 1 000,— RM., während beim Mieter eine Schuld in dieser Höhe aufgelaufen ist. Ob nun dieser Betrag bereits fällig ist oder nicht, spielt keine Rolle, entscheidend für die Vermögensrechnung ist, daß dieser Teil der Gesamtschuld bezw. Forderung im alten Jahr entstand. Vergleichen wir nun diese Schuld- bezw. Forderungsposten der Bilanz mit den regulären Kreditoren und Debitoren, dann müssen wir feststellen, daß eine gewisse Verwandtschaft zwischen diesen Posten besteht. Darauf ist es vielleicht auch zurückzuführen, daß Passow[6]) in dem Kapitel über Antizipationen diese post- und pränumerando Posten nicht gesondert untersucht, sondern mit den übrigen Aktiven und Passiven zusammenfaßt und zu der Überzeugung kommt: „Die

5) vergl. Kalveram, a. a. O. S. 193. „Der Umsatz von Dienstleistungen unterscheidet sich vom Warenumsatz dadurch, daß Dienstleistungen nicht in einem einzigen Akt übertragen werden".

Rechte und Verpflichtungen aus Miets-, Versicherungsverträgen u. s. w. sind genau so gut Aktiva oder Schulden wie z. B. Geldforderungen und Geldschulden und sind keineswegs prinzipiell von ihnen unterschieden"[6]). Unseres Erachtens geht die Ähnlichkeit zwischen den Antizipationen und den Debitoren und Kreditoren jedoch nicht soweit, daß man wie bei Passow eine Zusammenfassung der Antizipationen mit den Debitoren und Kreditoren vornehmen könnte. Denn wie wir weiter oben bereits angedeutet haben, bestehen zwischen beiden Posten recht wesentliche Unterschiede. Während bei den Debitoren und Kreditoren die später fällig werdenden Beträge bereits in voller Höhe in die Bilanz eingestellt sind, und eine Berichtigung auf den Wert am Bilanzstichtag in der Regel nur durch Einsetzen von Korrekturposten auf der Gegenseite erfolgt, erscheinen die Antizipationen in der Bilanz nur mit einem Teil der am Zahlungstage fällig werdenden Beträge.

Bei oberflächlicher Betrachtung könnte man mit dem erzielten Ergebnis zufrieden sein und auf den Gedanken kommen, daß man das Wesen der Rechnungsabgrenzungsposten aus der Vermögensbilanz heraus erklären kann. Bei einer gründlicheren Untersuchung ist es jedoch notwendig, vor einer endgültigen Klärung der Frage nach dem Wesen der Rechnungsabgrenzungsposten, festzustellen, ob die bisher besprochene Bilanz zur Ermittlung des richtigen Vermögens führt, mit anderen Worten, ob die transitorischen und antizipativen Posten in einer Vermögensbilanz tatsächlich in der Höhe der noch nicht bezahlten Leistung, bezw. der im voraus bezahlten Leistung, als Verpflichtung oder Forderung eingesetzt werden dürfen.

Wenn wir den wahren Wert der Rechnungsabgrenzungsposten für einen ganz bestimmten Zeitpunkt ermitteln wollen, können wir, abweichend von den Gepflogenheiten bei der Bewertung anderer Vermögenswerte (z. B. Maschinen und Einrichtungen), von einer Liquidationsbilanz ausgehen und feststellen, was das Unternehmen an diesem Tage wirklich schuldet bezw. zu fordern hat. Dann zeigt sich, wie man an dem Beispiel der Miete klar erkennen kann, daß eine Aufteilung der Gesamtmietsumme auf die einzelnen Perioden nicht den tatsächlichen Schuldverhältnissen an dem Stichtag entspricht. Der Gemeinschuldner schuldet nämlich zu diesem Zeitpunkt nicht nur den Betrag, der sich durch Aufteilung der Gesamtmietsumme auf die bereits zurückgelegte Periode ergibt, sondern er muß schon am Tage der Liquidationseröffnung für den gesamten Mietbetrag aufkommen, auch wenn er für den Rest der Vertragsdauer die Räume nicht mehr benutzt. Gewiß besteht theoretisch die Möglichkeit, daß die Räume anderweitig verwertet werden können, es fragt sich aber, ob sie sich praktisch so verwerten lassen, daß man daraus ein Recht ableiten kann, sie als Aktivum in die Liquidationsbilanz einzusetzen. Wenn wir diesen Gedanken konsequent zu Ende denken, dann müssen wir sogar einen Schritt weitergehen. Nehmen wir an, daß der Mietzins halbjährlich zu zahlen ist, die Kündigungsfrist dagegen ganzjährig ist, dann muß man sogar am Liquidationseröffnungstag bei postnumerando Zahlung den Mietzins für das

6) Passow, a. a. O. S. 71. Bd. I.

ganze kommende Jahr zuzüglich der bereits aufgelaufenen Beträge bei pränumerando Zahlung abzüglich des im voraus geleisteten Teiles in die Bilanz einsetzen, weil man an diesem Tage diese Beträge effektiv schuldet und nicht einseitig vom Vertrag zurücktreten kann.

Etwas anders stellt sich die Sache dar, wenn wir sie vom Vermieter aus betrachten. Er hat am Tage seiner Liquidationseröffnung zwar eine Forderung in Höhe der Mietbeträge, die bis zum Ablauf des Mietvertrages von seinem Kontrahenten noch effektiv zu zahlen sind; aber er hat auch gleichzeitig eine Verpflichtung auf Überlassung der Räume für die restliche Vertragsdauer. Forderung und Verpflichtung in dieser Bilanz entsprechen sich in ihrer Höhe nicht genau, denn der Vermieter hat eine Verpflichtung auf Überlassung der Räume vom Bilanztag bis zum Ablauf des Vertrages, während seine Forderung bei postnumerando Zahlung um den Betrag der im Bilanzstichtag für die Nutzung noch nicht bezahlten Miete höher, bei pränumerando Zahlung um die für spätere Nutzung im voraus bezahlte Miete niedriger ist als die Verpflichtung.

Wir haben also festgestellt, daß in der Liquidationsbilanz des Mieters eine Zahlungsverpflichtung — unter Umständen in ganz beachtlicher Höhe — erscheint, der eine Forderung auf Überlassung der Räume gegenübersteht, die aber wegen der Unsicherheit ihrer Verwertung nicht berücksichtigt werden kann. In der Liquidationsbilanz des Vermieters erscheint dagegen eine Geldforderung, die als verwertbares Aktivum eingesetzt werden darf und eine Verpflichtung auf Überlassung der Räume. Im letzteren Fall (d. h. beim Vermieter) würde man ziffernmäßig zu demselben Ergebnis kommen, wenn man die Dienstleistungsverpflichtungen und Zahlungsforderungen gegeneinander aufrechnet, wie die Praxis, die diese prä- und postnumerando Zahlungen pro rata temporis aufgeteilt in die Bilanz einsetzt[7]). Eine derartige Aufrechnung dieser Geldforderung und Leistungsverpflichtung ist jedoch unseres Erachtens ebensowenig zulässig, wie eine Saldierung von Grundstücken mit Hypotheken oder Kreditoren und Waren. Außerdem hatten wir beim Mieter gezeigt, daß in seiner Liquidationsbilanz der Zahlungsverpflichtung ein sehr zweifelhaftes Aktivum gegenübersteht, d. h. eine Aufrechnung unbedingt falsch ist und daher ein Einsetzen pro rata temporis zu einer unrichtigen Darstellung des Vermögens führen würde. Für eine richtige Vermögensrechnung ist daher unbedingt zu fordern, daß in der Liquidationsbilanz die Geldforderungen des Vermieters und die Zahlungsverpflichtungen des Mieters, ebenso wie die Leistungsverpflichtung des Vermieters in ihrer vollen, vertraglich festgelegten Höhe erscheinen. Einzig und allein die Leistungsforderungen des Mieters müssen, infolge ihres zweifelhaften Charakters und zur Vermei-

---

7) Zur Erläuterung folgendes Beispiel: Der Vermieter hat am 1. November für das nächste halbe Jahr 3 000,— RM. Miete erhalten. Er würde daher bei einer Aufteilung pro rata temporis am 31. Dezember auf der Passivseite der Bilanz ein transitorisches Passivum „im voraus erhaltene Miete" in Höhe von 2 000,— RM. einsetzen. Wir haben für die Liquidationsbilanz dagegen vorgeschlagen: Am 31. Dezember (Liquidationseröffnung) wird, da jährliche Kündigung vereinbart ist und daher bis zum 31. Dezember des folgenden Jahres noch 4 000,— RM. Miete (für die Zeit vom 1. Mai bis zum 31. Dezember) an uns zu zahlen sind, ein Aktivum in Höhe von 4 000,— RM. eingesetzt. Auf der Passivseite dagegen, erscheint eine Leistungsverpflichtung (Ueberlassung der Räume für ein weiteres Jahr) in Höhe der Jahresmiete von 6 000,— RM.

dung von Illusionen über den tatsächlichen Vermögensstand unberücksichtigt bleiben.

Unsere Betrachtungen sind jedoch unvollständig, wenn wir sie auf die sterbende Unternehmung beschränken. Grundsätzlich gilt für die lebende Unternehmung dasselbe, soweit es sich um die Rechnungsabgrenzungsposten handelt. Wenn also eine Bilanz den richtigen Wert des Vermögens ausweisen soll, dann müssen auch bei der lebenden Unternehmung die Forderungen und Verpflichtungen aus Dienstleistungen in ihrer vollen Höhe erscheinen, ebenso wie die Forderungen und Verpflichtungen zu Dienstleistungen. Der einzige Unterschied zur Liquidationsbilanz besteht darin, daß die Forderungen auf Dienstleistungen (z. B. auf Überlassung von Räumen) für die lebende Unternehmung nicht mehr ein wertloses Aktivum darstellen, sondern in ihrer vollen Höhe eingesetzt werden müssen. Dabei ist es jedoch möglich, daß der tatsächliche Wert dieses Vermögensteiles mit dem Bilanzwert nicht übereinstimmt, d. h. wenn die Unternehmung z. B. einen Anspruch auf Überlassung von Räumen für ein Jahr hat, und dafür eine Jahresmiete von 6 000,— RM. zu zahlen hat, dann ist dadurch der Mietwert der Räume nicht unbedingt genau gleich 6 000,— RM., sondern er kann höher oder niedriger sein. Dieser Ansicht ist auch Haar[8]), wenn er behauptet, daß der wahre Wert der Rechnungsabgrenzungsposten „durchaus nicht mit den gezahlten (wir möchten noch hinzufügen: oder zu zahlenden) Kosten übereinstimmen muß".

Wir wollen nun im folgenden an Hand eines Beispiels nochmals die in den bisherigen Ausführungen vertretene Auffassung über die Behandlung der Rechnungsabgrenzungsposten in einer Vermögensbilanz begründen. Es sollen in dem Beispiel nicht allgemeine Bewertungsprobleme herausgearbeitet werden und auch nicht Probleme der Erfolgsrechnung herangezogen werden, denn auf diesen Punkt kommen wir noch später zu sprechen.

Eine Siedlungsgesellschaft besitze eine Reihe von Grundstücken und Gebäuden, die sie verpachtet und vermietet hat, wobei der Pacht- oder Mietzins generell am 1. Mai und 1. November halbjährlich voraus bezahlt wird (auch postnumerando Zahlungen könnten angenommen werden). Diese Gesellschaft wird nach den Gepflogenheiten der Praxis an ihrem Bilanzstichtag (31. Dezember) unter ihre Passiven, die für die Zeit vom 31. Dezember bis zum 30. April im voraus erhaltene Pacht und Miete einsetzen. Dabei läßt sie unberücksichtigt, ob am 1. Mai des nächsten Jahres sämtliche Mietverträge ablaufen, bezw. auf diesen Termin gekündigt werden können, oder ob sie selbst und ihre Mieter noch 10 Jahre lang an die bestehenden Verträge und Mietpreise gebunden sind. Die Bilanz weist also das gleiche Vermögen aus, ohne Rücksicht darauf, ob von der Gesellschaft günstige oder ungünstige oder keine Bindungen eingegangen sind. Vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus betrachtet ist jedoch der tatsächliche Wert des Vermögens, je nach der Dauer und der Art der Bindungen verschieden.

---

8) Haar, a. a. O. S. 93

Werden aber die Rechnungsabgrenzungsposten den früheren Untersuchungen entsprechend eingesetzt, also auf der Aktivseite die Höhe der Forderungen der Siedlungsgesellschaft bis zum Ablauf der Mietverträge und auf der Passivseite die Verpflichtungen auf Überlassung der Räume, so ist das Bilanzbild je nach der Dauer der Mietverträge verschieden. Und wenn man außerdem die auf der Passivseite einzusetzenden Verpflichtungen nicht mit den auf Grund der Verträge festgelegten Beträgen, sondern der jeweiligen Höhe der Mietpreise entsprechend einsetzt, so erkennt man aus der Bilanz den wirklichen Vermögenswert der vertraglichen Verpflichtungen und Forderungen. Hat die Siedlungsgesellschaft günstige Mietverträge abgeschlossen, steht sie also noch längere Zeit im Genuß hoher Miete, dann erscheint dieses Aktivum der Gesellschaft in ihrer Bilanz dadurch, daß ihre Forderungen auf Miete, ihre Verpflichtungen auf Überlassung der Räume übersteigen, während umgekehrt bei ungünstigen Verträgen ein Überschuß der Passivseite entsteht.

Diese Untersuchungen haben uns gezeigt, daß das Problem der transitorischen und antizipativen Posten als Rechnungsabgrenzungsposten gar nicht in einer Bilanz besteht, deren Aufgabe es ist, das wahre Vermögen einer Unternehmung festzustellen. Die Posten, die über das Ende des Geschäftsjahres hinausreichen, müssen — ebenso wie die anderen Posten — auf ihren Vermögenswert untersucht werden und mit diesem in einer Vermögensbilanz erscheinen (vergl. S. 20). Dieser Wert ist jedoch ein anderer als der, der in der Bilanz erscheint, wenn man die Dienstleistungen, die über den Bilanzstichtag hinausreichen, in dem Verhältnis aufteilt, wie der Bilanzstichtag die ganze Leistungsperiode durchschneidet.

c. Rechnungsabgrenzungsposten als Erfolgsposten.

aa. Allgemeines.

Werden die Rechnungsabgrenzungsposten in der Höhe, wie wir es im vorhergehenden Abschnitt (S. 14 ff) besprochen haben, in die Bilanz eingesetzt, so sind sie im Hinblick auf die Ermittlung des Vermögens richtig erfaßt. Diese Vermögensbilanzen zeigen aber nicht den im Laufe des Jahres erzielten Erfolg, auch dann nicht, wenn man durch den Vergleich zweier Bilanzen den Erfolg aus dem Zuwachs des Reinvermögens ermitteln will.

Ein Beispiel möge dies kurz erläutern. Wenn die früher (S. 20) erwähnte Siedlungsgesellschaft am Bilanzstichtag noch Verpflichtungen zur Überlassung von Räumlichkeiten für weitere 10 Jahre zu einem fest vereinbarten Mietbetrag übernommen hat, und der Mietwert der Räumlichkeiten ist im abgelaufenen Jahr auf das Doppelte gestiegen, dann haben sich dadurch die Verbindlichkeiten aus den Mietverträgen sehr stark erhöht (vorausgesetzt, daß man sie nicht mit ihrem nominellen, sondern mit ihrem tatsächlichen Wert bilanziert, s. S. 21), ohne daß andererseits eine Zunahme der vertraglichen Mietforderungen zu verzeichnen wäre. Die Zunahme der Verbindlichkeiten ist aber keinesfalls als Verlust des laufenden Jahres zu betrachten, sondern ist höchstens ein Verlust, der während der

restlichen Vertragsdauer allmählich realisiert wird, bezw. die Erträge der späteren Jahre verringert, oder es ist ein Verlust, der dem Jahr der vertraglichen Bindung zuzuschreiben ist; aber keineswegs allein und in voller Höhe dem Jahr, in dem sich die Miete geändert hat.

Daraus ergibt sich: Die Rechnungsabgrenzungsposten müssen anders behandelt werden, wenn das Ziel der Rechnung die Ermittlung des Erfolges ist, als wenn das Vermögen ermittelt werden soll.

Zur Erfolgsermittlung selbst stehen verschiedene Wege zur Verfügung. Wir können zum Erfolg dadurch kommen, daß wir eine Bilanz aufbauen unabhängig von der Buchhaltung „als Rechnung der unvollendeten Umsätze“[9]). Diese Bilanz enthält auf der Aktivseite alle die Vermögensteile, die noch nicht umgesetzt, die noch Vermögensbestand sind. „Eingänge von Nutzungs-, Abnutzungs-, Umsatzgütern, Geld- und Forderungsbeständen, die noch nicht wieder Ausgang geworden sind“[10]). Auf der Passivseite erscheint das von dem Unternehmer bezw. den Unternehmern bis zum Bilanztag eingebrachte Kapital neben den Verbindlichkeiten, „die noch nicht wieder zurückgezahlt worden sind“[11]). Als Saldo zwischen diesem Eigen- und Fremdkapital einerseits und dem Vermögen andererseits ergibt sich auf der Passivseite der Gewinn, auf der Aktivseite der Verlust, der den Erfolg der betreffenden Bilanzperiode darstellt, sofern er nicht mit Gewinn- oder Verlustvorträgen vermischt ist.

Zur Ermittlung des Erfolgs außerhalb der Buchhaltung kann auch eine Zusammenstellung aller die Periode betreffenden Aufwendungen und Erträge führen. „Diese Erfolgsrechnung, als Zusammenfassung der vollendeten Umsätze“ enthält auf der „Eingangsseite alle Aufwendungen, die im Laufe der Abrechnungsperiode wieder Ausgang geworden sind, also alle Nutzungen, Abnutzungen, Materialien, Arbeitsleistungen jeder Art, die in den umgesetzten Produkten oder Leistungen enthalten sind, auf der Ausgangsseite alle Erlöse für verkaufte Produkte, Dienste oder Nutzungen als Ausgangswert der Umsätze“[12]).

In der doppelten Buchhaltung, in der eine kontinuierliche Aufzeichnung aller Bestandsänderungen, sowie der Aufwendungen und Erträge erfolgt, führt am Ende der Rechnungsperiode die Zusammenfassung der Bestände oder der Aufwendungen und Erträge zur Ermittlung eines Gewinns. (Daß dieser durch einfache Zusammenfassung der buchhalterischen Aufzeichnungen ermittelte Gewinn, nicht den tatsächlichen Erfolg der Periode darstellt, werden wir noch zu zeigen haben). Dadurch, daß die doppelte Buchhaltung jede Wertbewegung doppelt festhält, (also jeder Ausgang eines Vermögenswertes einen Eingang auf einem anderen Vermögenskonto oder Passivkonto oder einen Aufwand darstellt, und jeder Eingang eines Vermögenswertes gleichzeitig einen Ausgang auf einem anderen Aktiv- oder Passivkonto oder einen Ertrag mit sich bringt) ergibt sich, daß der Gewinn der Bestandsrechnung und der Erfolgsrechnung übereinstimmt[13]).

9) Schmidt, Die organische Tageswertbilanz, S. 46.
10—12) Schmidt a. a. O. S. 46.
13) vergl. Schmidt, a. a. O. S. 48. „Folglich muß auch der Vermögensbestand zwischen zwei Zeitpunkten um so viel wachsen, als die Summe der Ueberschüsse der Ausgänge über die Eingänge in der Erfolgsrechnung der betreffenden Periode beträgt“.

Während aber in der außerhalb der Buchhaltung entstandenen Bestands- und Erfolgsrechnung der richtige Erfolg sofort ermittelt werden kann, dadurch, daß man sämtliche Bestände bezw. Aufwendungen und Erträge auch die aus Dienstleistungen und sonstigen Rechten exakt erfaßt, ergibt am Bilanzstichtag die Zusammenfassung der Bestände bezw. der Aufwände und Erträge in der Buchhaltung nicht sofort den richtigen Erfolg, da nicht sämtliche Wertbewegungen in ihren einzelnen und kleinsten Teilen festgehalten werden, sondern eine ganze Reihe nur summarisch verbucht wird[14]). Infolgedessen müssen beim Abschluß in der doppelten Buchhaltung noch Buchungen vorgenommen werden, welche die Aufwendungen und Erträge festhalten, die auf Grund der periodenweisen summarischen Verbuchung in der Buchhaltung noch nicht ihren Niederschlag gefunden haben und die Aufwendungen und Erträge stornieren, welche infolge dieser summarischen Verbuchung in der betreffenden Periode bereits buchhalterisch festgehalten sind, aber noch nicht in ihrer vollen Höhe Aufwand oder Ertrag geworden sind. Da aber in der doppelten Buchhaltung jede Buchung eine Gegenbuchung auslöst, ergibt sich aus diesen Korrekturen der Aufwendungen und Erträge gleichzeitig eine Änderung bei den Beständen und damit eine Berichtigung des aus der Bestandsrechnung ermittelten Erfolges. Erst nach Durchführung sämtlicher Korrekturbuchungen, weist sowohl die Erfolgsrechnung als auch die Bestandsrechnung den richtigen in der betreffenden Periode erzielten Erfolg aus. Dieser Erfolg stimmt dann überein mit dem, den wir in einer außerhalb der Buchhaltung entstandenen Bestand- oder Erfolgsrechnung ermitteln.

Allerdings treten, wenn wir den Erfolg außerhalb der Buchhaltung ermitteln, Rechnungsabgrenzungsposten überhaupt nicht in Erscheinung, denn wenn wir den Erfolg durch eine derartige Bestandsrechnung feststellen wollen, überlegen wir uns nur, welche Zahlungen (Ausgaben bzw. Einnahmen) sind noch aktive und passive Bestände, und welche Zahlungen (von empfangenen oder gewährten Dienstleistungen) sind für den abgelaufenen Zeitraum noch vorzunehmen, und daher in der Bestandsrechnung zu berücksichtigen. Diese sogenannten Rechnungsabgrenzungsposten sind also in dieser, der Erfolgsermittlung dienenden und außerhalb der Buchhaltung zustandegekommenen Bestandsrechnung nichts anderes als im Augenblick der Rechnungslegung bestehende Forderungen und Verpflichtungen (aber wie auf S. 18 ff ausgeführt, ist eine derartige Rechnung für die Vermögensermittlung nicht möglich).

Stellen wir dagegen den Erfolg in einer außerhalb der Buchhaltung zustandegekommenen Erfolgsrechnung fest, so brauchen wir auch wieder die Frage nach den Rechnungsabgrenzungsposten überhaupt nicht aufzuwerfen, sondern wir stellen lediglich die die Periode betreffenden Aufwendungen und Erträge einander gegenüber, ohne Rücksicht darauf, ob diese Aufwendungen schon geleistet oder noch zu leisten sind, und ohne Rücksicht darauf, in welcher Höhe die früheren Zahlungen vorgenommen wurden bezw. die späteren vorgenommen werden.

14) vergl. Kalveram, a. a. O. S. 193. „Auch die Buchhaltung kann die dauernde, lückenlose Wertbildung aus Dienstleistungen nicht in ihren einzelnen Phasen verfolgen. Sie knüpft vielmehr an die periodenweise Abrechnung durch Zahlung an".

Erst wenn wir den Gewinn aus der Buchhaltung ermitteln wollen, treten die Rechnungsabgrenzungsposten in Erscheinung. Hier dienen sie dazu die Aufwendungen und Erträge, die in der Buchhaltung ihren Niederschlag gefunden haben, zu berichtigen, d. h. zu stornieren oder zu ergänzen, damit in der Erfolgsrechnung nur noch die das laufende Jahr betreffenden Aufwendungen und Erträge erfaßt werden. Wir müssen daher das Wesen der „Rechnungsabgrenzungsposten in der Erfolgsrechnung" im Zusammenhang mit der Buchhaltung untersuchen, da bei einer außerhalb der Buchhaltung vorgenommenen Erfolgsermittlung derartige Rechnungsabgrenzungsposten im Grunde genommen gar nicht vorhanden sind.

In der Buchhaltung erscheinen die Rechnungsabgrenzungsposten auch nur dann, wenn Aufwand und Ertrag und ihre Verbuchung nicht zusammenfallen und sich der Abschlußtag dazwischenschiebt.

Fallen nun Verbuchung und Aufwand bezw. Ertrag nicht in eine Periode, dann können zwei Möglichkeiten auftreten:

1. Die Verbuchung hat bereits stattgefunden, der Aufwand oder Ertrag gehören ganz oder teilweise den folgenden Perioden an (transitorische Posten) und
2. der Aufwand oder Ertrag gehören ganz oder zum Teil der laufenden Periode an, während die Verbuchung erst in der nächsten Periode erfolgt (antizipative Posten).

bb. Transitorische Posten.

Bei den transitorischen Posten müssen wir die Verbuchung für den Teil rückgängig machen, der noch nicht wirtschaftlich in den Zeitabschnitt gehört.

Wenn wir beispielshalber eine Einnahme gehabt haben, so bedeutet das eine Vermehrung unseres Vermögens, wenn die Einnahme uns einen Ertrag und nicht bloß eine Veränderung in der Vermögensform gebracht hat. Da der Betrag wirtschaftlich zum Teil ins neue Jahr gehört, soll er auch nicht vollkommen dem alten Betriebsjahr zufließen, es muß also der auszuschaltende Teil dieser Einnahme in der Erfolgsrechnung des alten Jahres unwirksam gemacht werden. Das geschieht buchhaltungstechnisch durch Stornieren. Wir setzen also in die Aufwandsseite des entsprechenden Erfolgskontos einen Stornoposten ein, der seinen Gegenposten auf der Passivseite der Bilanz hat. Auf diese Weise bleibt das Gleichgewicht der Doppik gewahrt, und die Bilanz weist dann denselben Erfolg aus wie die Gewinn- und Verlustrechnung. Während der Stornoposten in der Erfolgsrechnung auf dem Konto steht, auf welchem der zu berichtigende Betrag verbucht war, ist das in der Bilanz nicht der Fall, denn der Vermögenswert ist ja bereits eingegangen, z. B. in der Kasse. Würde man den Betrag auf dem Kassakonto ebenfalls stornieren, dann wäre der Bestand nicht richtig ausgewiesen. Man zieht folglich diese Posten, die auf derartige Weise in die Bilanz kommen unter der Bezeichnung „Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen" zusammen, und weist sie dort ohne nähere Bezeichnung ihrer Herkunft unter diesem Sammelbegriff aus. Da das Vermögen tatsächlich vorhanden ist und in der Unternehmung bereits

wieder mitarbeitet, wie z. B. die Einnahme, können demnach diese Posten nicht den Anspruch erheben, Korrekturposten des Vermögens zu sein.

Wenn wir einen Aufwand gehabt haben, der ganz oder zum Teil im nächsten Jahr wirksam werden soll, so müssen wir auf der Habenseite des betreffenden Aufwandskontos den Betrag einsetzen, um den der Aufwand für das alte Jahr verringert werden soll. Die Gegenposten zu diesen Korrekturposten faßt man auf der Aktivseite der Bilanz unter der Bezeichnung „Rechnungsabgrenzungsposten" zusammen, so daß auch hier ihr Ursprung nicht zu ermitteln ist.

cc. Antizipative Posten.

Wir betrachten nun die Posten, die dem Charakter nach grundverschieden sind von den im letzten Abschnitt besprochenen transitorischen Posten, denn wie aus unseren Ausführungen auf S. 18 ff hervorgeht, stehen hinter den transitorischen Posten Forderungen und Verpflichtungen auf Dienstleistungen, während hinter den antizipativen Posten Geldansprüche aus gewährten oder erhaltenen Dienstleistungen stecken.

Bei den antizipativen Posten handelt es sich um Aufwände und Erträgnisse, die zum Teil wenigstens noch im alten Geschäftsjahr angefallen sind, also wirtschaftlich auch noch zu ihm gehören, während die Verbuchung noch nicht in der Periode erfolgen konnte, weil bei Dienstleistungen die Verbuchung an den Zahlungsvorgang anknüpft, der bei den Antizipationen bis zum Bilanzstichtag noch nicht erfolgt ist. Es muß also am Bilanzstichtag die Verbuchung der ein- bezw. ausgegangenen Leistungen nachgeholt werden, denn auch hier gilt, daß das Entscheidende für die Ermittlung der wirtschaftlichen Zugehörigkeit des Vorgangs die Leistung und nicht das Entgelt für diese ist. Um die Forderung, daß Verbuchung und wirtschaftliche Zugehörigkeit in den gleichen Zeitabschnitt fallen müssen, zu erfüllen und, um dadurch den tatsächlich erzielten Gewinn zu ermitteln, müssen wir die Erfolgsrechnung um den Wert der Leistung bezw. Gegenleistung vervollständigen, der noch nicht verbucht ist. Man erkennt daher die entsprechenden Erfolgskonten mit dem Wert des bis zum Bilanzstichtag angefallenen Ertrages oder belastet sie mit dem Wert des bis dahin aufgelaufenen Aufwandes. Die Gegenposten zu diesen Ergänzungsbuchungen faßt man, wie bei den transitorischen Posten, auf dem Konto „Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen" zusammen. Dabei unterscheidet man diese Posten nicht von den oben genannten, trotz der bestehenden grundsätzlichen Verschiedenheiten[15]). Die Ursache für diese Zusammenfassung ist vielleicht darin zu suchen, daß transitorische und antizipative Posten für die Erfolgsrechnung dieselbe Aufgabe haben. Sie sollen beide den Erfolg der Buchhaltung berichtigen, indem sie die fehlenden Aufwendungen und Erträge einfügen und das zuviel stornieren. Durch die Zusammenfassung ist aber nicht zu erkennen, was hinter den Posten steht, ob eine Forderung oder Verpflichtung auf Dienstleistungen oder eine Geld-

15) Kalveram, Verstöße gegen die Grundsätze ordnungsmäßiger Bilanzierung, in „Die Bilanzen der Unternehmungen von Meithner S. 434 f. „Ein typischer Fall ist das Zusammenwerfen von aktiven und passiven Antizipationen mit trans. Einnahmen und Ausgaben, also zweier durchaus gegensätzlicher Posten".

forderung oder eine Verpflichtung aus Dienstleistungen. Bei der Größe dieser Posten in der Bilanz (häufig machen die Rechnungsabgrenzungsposten bis zu 2½% — wie z. B. bei der J. G. Bilanz — der Gesamtbilanzsumme aus) ist jedoch eine größere Offenheit von Nöten, soll der Zweck einer Bilanz nicht einzig und allein darin bestehen, den richtigen Gewinn zu ermitteln, sondern auch darin dem Außenstehenden kleine Fingerzeige über die wahre Fundierung des Unternehmens zu gewähren.

dd. Buchungstechnische Behandlung der Rechnungsabgrenzungsposten.

Wir wollen das Gesagte wiederum erläutern und verwenden bei dieser Untersuchung dieselben Daten wie in dem früheren Beispiel auf S. 16.

Bezahlt der Mieter seinen Mietzins für das folgende halbe Jahr am 1. November, dann ist das ein buchungsfähiger Vorfall, der in der Regel auch wie folgt vermerkt wird:

1. 11. Mietekonto an Kasse . . . . . 3 000,— RM.

Am 31. Dezember hat aber der Mieter wirtschaftlich erst 1 000,— RM. verbraucht oder, wenn wir uns an die Terminologie Professor Kalverams halten: Am 31. Dezember sind erst 1 000,— RM. in den Umsatzprozeß eingegangen, und da die Erfolgsrechnung die Rechnung der vollendeten Umsätze ist, müssen wir den Teil der Miete, der noch nicht in den Umsatzprozeß eingegangen ist, wieder aus der Erfolgsrechnung entfernen. Das geschieht durch die Gegenbuchung:

31. 12. R. A. P. an Mietekonto . . . . 2 000,— RM.

Kontenmäßig dargestellt sieht der Vorgang folgendermaßen aus:

Kasse

	1. Miete 3000

Miete

1. an Kasse 3000	2. R. A. P. 2000
	3. G. u. V. 1000

R. A. P.

2. an Miete 2000	4. Bilanz 2000

G. u. V. Rechnung

3. an Miete 1000	

Bilanz

4. R. A. P. 2000	

In diesem Zusammenhang können wir gleich darauf hinweisen, daß man das Mietekonto auch direkt über Bilanzkonto hätte abschließen können. Es wären dann folgende Buchungen nötig gewesen:

1. 11. Mietekonto an Kasse . . . . . 3000,— RM.
31. 12. Gew.- und Verlustkonto an Miete 1000,— RM.
31. 12. Bilanz an Mietekonto . . . . 2000,— RM.

Diese in der Bilanz auf dem Mietekonto ausgewiesenen 2 000,— RM. sind ebenso Rechnungsabgrenzungsposten wie die anderen. Da es sich in der Regel jedoch um viele Aufwandskonten mit nur geringen Beträgen handelt, schließt man diese Konten nicht direkt über das Bilanzkonto ab, sondern macht den Umweg über die Rechnungsabgrenzungsposten, die gewissermaßen ein Sammelbecken für viele kleine Dienstleistungsposten sind. Es besteht keinerlei Zwang weder buchhaltungstechnisch noch vom Gesetzgeber aus, bestimmte Posten als Rechnungsabgrenzungsposten zu verbuchen, denn den gesetzlichen Bestimmungen wird genüge getan, und der Erfolg kann richtig ermittelt werden auch dann, wenn man die Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz nicht unter dieser Bezeichnung, sondern einzeln unter Angabe des Kontos ausweist. Trotzdem wird es sich empfehlen, die Dienstleistungsposten, die über das Ende der Geschäftsperiode hinausreichen, in den Rechnungsabgrenzungsposten zu sammeln, und zwar aus folgenden Gründen: Als unbefangener Bilanzleser könnte man, wenn das Mietekonto direkt nach der Bilanz abgeschlossen ist, meinen, es handele sich um eine Mietforderung, die am 31. Dezember, also am Bilanzstichtag entstanden ist. Das heißt mit anderen Worten, man würde annehmen, daß der Mietzahlungstag spätestens der 31. Dezember wäre, und man würde die 2 000,— RM. zu den bald eingehenden Mitteln zählen, was ihrem wahren Charakter gerade entgegengesetzt wäre. Man müßte, um diesen Irrtümern vorzubeugen, in der Bilanz hinter der Bezeichnung „Mietekonto" einen erläuternden Zusatz machen (z. B. im voraus bezahlte Miete oder Forderung auf Überlassung von Räumen bis zum 30. April), aus dem man ersehen kann, worum es sich bei dieser Bilanzposition handelt. Das fällt jedoch fort, wenn man diese Dienstleistungsposten über Rechnungsabgrenzungsposten abschließt.

Betrachten wir nun den Fall vom Vermieter aus. Am 1. November erhält er die Miete für das nächste halbe Jahr und bucht:

Kasse an Mietekonto . . . . . 3000,— RM.

Am 31. Dezember muß er aus den gleichen Gründen wie im ersten Fall der Mieter eine Rückbuchung von 2000,— RM. vornehmen (Mietekonto an Rechnungsabgrenzungsposten). Es handelt sich also hier um einen passiven Bilanzposten.

Wird aber die Miete postnumerando gezahlt, so wird im Rahmen der doppelten Buchhaltung die zwei Monate lange Benutzung der Räume noch nicht erfaßt. Die Umsatzrechnung ist daher am Bilanzstichtag noch unvollständig und enthält im Gegensatz zu den pränumerando bezahlten Posten noch nicht alle Aufwendungen und Erträgnisse. Sie muß folglich am Abschlußtag ergänzt werden und zwar um die Werte, die schon in die Umsatzrechnung eingegangen sind. Das ist in unserem Fall Miete für zwei Monate, also 1 000,— RM. Während dieser Posten beim Mieter

ein Aufwand ist, muß er beim Vermieter auf der Erträgnisseite der Erfolgsrechnung erscheinen. Die Buchungen würden beim Vermieter etwa lauten:

31. 12. R. A. P. an Mietekonto . . . . 1000,— RM.
31. 12. Mietekonto an G. u. V. Konto . . 1000,— RM.
31. 12. Bilanzkonto an R. A. P. . . . . 1000,— RM.

R. A. P.	
1. an Miete 1000	3. Bilanz 1000

Mietekonto	
2. an G. u. V. 1000	1. R. A. P. 1000

G. u. V. Konto	
	2. Miete 1000

Bilanz	
3. an R. A. P. 1000	

Wollte man auch hier das Mietekonto direkt über Bilanz abschließen, dann würde dieser Posten zu dem trügerischen Schluß verleiten, daß es sich um eine am Bilanzstichtag bereits fällige — mithin die liquiden Mittel erhöhende — Forderung über 1 000,— RM. handele, während es in Wirklichkeit ein Teil einer später fällig werdenden Forderung ist. Außerdem müßte man, um eine Vermengung mit den transitorischen Mietforderungen zu vermeiden, diese antizipative Mietforderung getrennt nach der Bilanz bringen und könnte dann das Wesen dieses Bilanzpostens durch einen Zusatz — z. B. antizipative Mietforderung oder noch nicht fällige Miete oder bereits aufgelaufene am 1. Mai fällige Miete, — zum Ausdruck bringen.

Erhöhte Bedeutung gewinnt diese Betrachtung beim Mieter. Dort würde beim direkten Abschluß über Bilanz eine Schuld von 1 000,— RM. ausgewiesen, die in Wirklichkeit in dieser Höhe nicht besteht, sondern auch wieder nur ein Teil einer am 1. Mai fällig werdenden Schuld von 3 000,— RM. darstellt. Auch hier empfiehlt es sich, diese Posten nicht direkt über Bilanz abzuschließen, sondern über ein Sammelbecken, das dem Bilanzleser den Charakter des Postens anzeigt. Denn „nicht wegen des Bestehens eines Rechtsverhältnisses finden sie ihre Stellung im Bilanzkonto, sondern zu dem ausgesprochenen Zwecke, um den wirtschaftlich zahlenmäßigen Ausgleich eines zuviel und zuwenig an Aufwendungen und Einnahmen zu dienen, und die Vorstellung von Gläubigern und Schuldnern tritt hier gar nicht hervor“[16]). Ob es nun aber zweckmäßig ist, diese antizipativen Posten ohne nähere Erläuterung auf dem Konto „Rechnungsabgrenzungsposten“ zu verbuchen, müssen wir bezweifeln, da sie — wie

16) Fischer, Die Bilanzwerte, was sie sind und was sie nicht sind. Teil II S. 171.

wir bereits festgestellt haben — erst Zahlungen auslösen, während bei den anderen Posten, den sogenannten transitorischen, die Zahlung bereits erledigt ist. Will man aber aus einer einfachen Betriebsbilanz etwas mehr ersehen, als den Gewinn, dann kann man zwar die transitorischen und die antizipativen Posten in einer Position zusammen ausweisen, muß jedoch im Geschäftsbericht oder in einer Fußnote den Inhalt spezifiziert darstellen. Würde man in der Bilanz auf der Aktiv- und Passivseite je einen transitorischen und antizipativen Posten ausweisen, dann wäre zwar schon etwas gewonnen, d. h. es wäre ersichtlich in welcher Höhe am Bilanzstichtag aus zurückliegenden Dienstleistungen Geldforderungen und -verpflichtungen und in welcher Höhe aus früheren Zahlungen noch Forderungen oder Verpflichtungen zu Dienstleistungen bestehen, aber vollständige Klarheit wäre noch nicht erreicht. Man ersieht nämlich immer noch nicht, um welche Art von Dienstleistungen es sich bei diesen Posten handelt, und an welchem Tag und in welcher Höhe die Beträge fällig werden bezw. bis zu welchem Zeitpunkt die Forderungen und Verpflichtungen zu Dienstleistungen reichen. Hierzu wäre eine weitere Aufgliederung der transitorischen und antizipativen Posten mit näheren Angaben nötig. Dabei besteht jedoch die Gefahr, daß durch eine so weitgehende Aufteilung die Übersichtlichkeit der Bilanz gestört wird. Dies wird vermieden, wenn man — wie vorgeschlagen — die Rechnungsabgrenzungsposten im Geschäftsbericht eingehend erläutert.

Während man bei der Bilanzaufstellung die transitorischen Posten verhältnismäßig leicht ermitteln kann, da sie schon in der Buchhaltung stehen — man braucht nur die Dienstleistungskonten durchzusehen und mit Hilfe der Verträge feststellen, welche Teile von den Aufwendungen und Erträgnissen noch nicht vollkommen umgesetzt sind — fehlt bei den Antizipationen eine derartige buchhalterische Orientierungsmöglichkeit. Man ist, worauf Prof. Schmalenbach in seiner dynamischen Bilanz mit Recht hinweist, bei der Ermittlung dieser Posten auf die Erfahrung angewiesen. Schmalenbach ist der Ansicht, daß jedoch „ein geschulter Bilanztechniker die Natur dieser Beträge so genau kennt, daß wesentliche Fehler nicht zu befürchten sind“[17]).

Werden im neuen Jahr die Bücher eröffnet, so müssen gleich Rückbuchungen auf den Erfolgskonten vorgenommen werden, damit die Posten im neuen Jahr als Erfolgs- und Aufwandsposten (bei den Transitoren) wirksam werden, oder aber einen zu hohen Erfolg oder Aufwand (bei den Antizipationen) um den Betrag ermäßigen, der bereits im alten Jahr wirksam war.

ee. Zusammenfassung.

Der Inhalt der Posten, die unter dem Begriff der Rechnungsabgrenzungsposten zusammengefaßt werden, ist je nach der Anschauung der einzelnen Autoren in der Literatur sehr mannigfaltig (s. o. S. 9 f.). So bezeichnet beispielsweise Chenaux-Repond die Rechnungsabgrenzungsposten als Verrechnungswerte und faßt darunter nicht nur die Posten zusammen,

17) Schmalenbach, a. a. O. S. 132 f.

die sich aus prä- oder postnumerando Zahlungen von Dienstleistungen ergeben, sondern rechnet auch Betriebsstoffe z. B. am Bilanzstichtag noch nicht verbrauchte Kohlenvorräte dazu[18]). Einer so weitgehenden Ausdehnung des Begriffes müssen wir jedoch unsere Zustimmung versagen. Denn es würden damit unter den Rechnungsabgrenzungsposten reguläre Vermögenswerte erscheinen. Rechnungsabgrenzungsposten in unserem Sinne können aber nur die aus Dienstleistungen sich ergebenden Bilanzreste sein, denn wir haben als wesentliches Kriterium für die Rechnungsabgrenzungsposten aufgestellt, daß sie dann entstehen, wenn die Leistung während einer längeren Periode kontinuierlich erfolgt, die Gegenleistung, d. h. die Zahlung am Beginn oder am Ende der Periode stattfindet, und der Bilanzstichtag innerhalb der Leistungsperiode liegt. Dieses Kriterium trifft aber bei den oben erwähnten Hilfs- und Betriebsstoffen nicht zu, sondern hier erfolgt die Leistung in einem Akt und ebenso die Gegenleistung.

Wir können daher zusammenfassend sagen: Rechnungsabgrenzungsposten ergeben sich nur aus Dienstleistungen (Arbeits- und Kapitaldienste), wenn die Leistung kontinuierlich in den Betrieb eingeht oder ihn kontinuierlich verläßt, die Gegenleistung zu Beginn oder am Ende eines Zeitabschnitts erfolgt, und der Bilanztag innerhalb der Leistungsperiode liegt. Rechnungsabgrenzungsposten sind unter diesen Voraussetzungen die Teile der kontinuierlich fließenden Aufwände und Erträge aus Dienstleistungen, die das laufende Jahr betreffen, bei denen aber die Gegenleistung erst im folgenden Jahr erfolgt und die, die das folgende Jahr betreffen, bei denen aber die Gegenleistung im alten Jahr stattgefunden hat. Rechnungsabgrenzungsposten treten nur am Bilanzstichtag in Erscheinung und passen die Aufwendungen und Erträgnisse aus Dienstleistungen den wirtschaftlichen Tatsachen an.

Die Bedeutung der Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz ist in sehr hohem Maße durch die Art des Betriebes bedingt. Bei den sogenannten Dienstleistungsbetrieben spielen sie eine ganz andere Rolle als z. B. in Handelsbetrieben, obwohl sie unter Umständen auch in diesen eine ganz beachtliche Höhe erreichen können.

Dabei können sich die Rechnungsabgrenzungsposten über mehrere Perioden erstrecken. Beispielsweise wenn Miete, Zinsen oder Versicherungsbeträge für zwei oder drei Jahre vorausbezahlt werden, dann ist unter Umständen der Rechnungsabgrenzungsposten höher als der das laufende Jahr betreffende Aufwand oder Ertrag, außerdem erscheint er dann nicht nur in der Bilanz eines Jahres, sondern lebt am nächsten Bilanzstichtag aber in geringerer Höhe wieder auf.

Zum Abschluß dieser Betrachtung ist es vielleicht angebracht, kurz darauf hinzuweisen, daß die Rechnungsabgrenzungsposten (transitorische und antizipative Posten) häufig zu Bilanzverschleierungen mißbraucht wurden. Die Anonymität dieser Konten wurde häufig dazu ausgenutzt, um alles Kranke und Schlechte einer Unternehmung auf ihnen zu verbergen. Scherber[19]) schrieb z. B. „das transitorische Konto, eine Erfin-

18) Chenaux-Repond, die doppelte Buchführung, S. 103.
19) Scherber, Bilanzen, Wien 1885.

dung verkrachter Banken, wurde ursprünglich kreiert, um faule Fische zu maskieren". Auch heute noch ist bei einer Buch- und Bilanzrevision großes Gewicht auf die genaue Nachprüfung dieser Konten zu legen.

2. Abgrenzung gegen andere Bilanzposten.

Bisher haben wir versucht, das Wesen der Rechnungsabgrenzungsposten klarzustellen und kommen jetzt dazu, sie gegen andere Bilanzposten abzugrenzen.

Da man in der Bilanzpraxis und im Schrifttum häufig eine Verwechslung der Begriffe „Reserven", „Rückstellungen", „Wertberichtigungsposten" und „Passivantizipationen" findet, scheint es uns angebracht, die Unterschiede zwischen diesen Posten genau aufzuzeigen und sie scharf gegeneinander abzugrenzen.

a. Reserven.

Eine Verwechslung der Reserven mit den Rechnungsabgrenzungsposten, wie sie in der Praxis hin und wieder vorkommt, hält der Theoretiker für unmöglich. Daß sie doch vorkommt, liegt daran, daß die Unternehmer und Buchhalter bei der Benennung ihrer Konten, oder — stehen die Bezeichnungen der Konten fest — beim Verbuchen auf diese Konten zum Teil ganz willkürlich vorgehen. Eine andere Ursache — wohl die wichtigere — ist darin zu erblicken, daß die gesetzlich vorgeschriebene Reserve den Unternehmern nicht genügt, und sie sich in den Rechnungsabgrenzungsposten eine besondere Reserve schufen. Man wollte dadurch eine volle Ausweisung des erzielten Gewinns umgehen und seine Ausschüttung verhindern. War man aber buchhalterisch richtig vorgegangen, so faßte man dennoch die Rechnungsabgrenzungsposten als eine Reserve für die zukünftigen Ausgaben auf. Trotz dieser Identifizierung in der Praxis kann man doch wesentliche Unterschiede zwischen Reserven und Rechnungsabgrenzungsposten feststellen.

Die Reserven[20]) stellen gewissermaßen ein „Fettpolster" für die Unternehmung dar, von dem sie zehren kann, wenn einmal nach den „sieben fetten Jahren die sieben mageren Jahre" folgen. Mit anderen Worten: die Reserven haben die Aufgabe, die ersten Verluststöße oder sonstige Erschütterungen, deren eine Unternehmung vielfach ausgesetzt ist, abzufangen, damit sie nicht gleich am Aktienkapital zehren. Demnach können wir den Begriff „Reserven" mit Mayer[21]) definieren wie folgt: „Unter Reserven oder Rücklagen sind jene Teile des Eigenkapitals zu verstehen, die nicht auf dem Kapitalkonto ausgewiesen werden. Sie können aus der Bilanz ausdrücklich ersichtlich oder nicht ersichtlich sein". Prof. Kalveram[22]) ver-

20) Der Ausdruck „Reserven" ist nur buchungstechnisch zu verstehen, da diesen Kapitalquellen keine speziellen Vermögenswerte der Aktivseite (oder nur in den seltensten Fällen) zugeordnet sind. Es entsprechen ihnen also keine im Bedarfsfalle einzusetzende Aktivwerte, sondern sie arbeiten in der Regel an irgendeiner Stelle der Unternehmungs-„front" mit.

21) Mayer, Z. f. B. 1931, S. 637.

22) Kalveram, Buchhaltung, Sonderdruck der Handelshochschule. S. 337.

steht unter Reserven die Beträge, „die eine Vermehrung des Eigenkapitals der Unternehmung bedeuten. Sie haben den Charakter von Zusatzkapital".

Danach besteht schon rein formell ein Unterschied zwischen den Reserven und den Rechnungsabgrenzungsposten. Die Rechnungsabgrenzungsposten werden zu Lasten des Rohgewinns gebildet (d. h. sie dienen der Gewinnerrechnung), während die Dotierung der Reserven, auch der stillen Reserven[23]) im wesentlichen aus dem Reingewinn geschieht (d. h. sie stellen Gewinnverteilung dar).

Aber abgesehen von dieser Formalität unterscheiden sich beide Posten grundlegend durch ihren Inhalt. Denn aus unserer Definition ersieht man, daß die Reserve Eigenkapital ist und dazu dient, Verluste zu decken. Legt man z. B. Reserven, um Versuche zu machen, dann bleibt die Reserve unangetastet, wenn der Versuch gelingt, denn es ist dadurch ein neues Aktivum entstanden und zwar in der Höhe, der für den Versuch aufgewandten Kosten. Wir brauchen demnach unsere Reserve nicht aufzulösen, um die angefallenen Versuchskosten zu decken. Schlagen jedoch die Versuche fehl, dann müssen wir, wollen wir die Aufwendungen für die Versuche nicht aus dem laufenden Ertrag des Unternehmens decken, die dazu bestimmte Reserve auflösen.

Die Rechnungsabgrenzungsposten auf der Passivseite der Bilanz dagegen sind kein Eigenkapital, sondern sie sind die Gegenposten für Aufwendungen, die in der nächsten Periode bezahlt werden müssen, oder sie stellen den Wert einer noch von uns zu vollbringenden Leistung dar. Selbst stille Reserven können nicht in den Rechnungsabgrenzungsposten enthalten sein, (wenn nicht bewußte Bilanzverschleierung vorgenommen wird) weil bei ihnen das subjektive Moment der Bewertung wegfällt. Denn sie erscheinen nur als reine Rechnungsgröße in der Bilanz und sind folglich nicht der Gefahr ausgesetzt, von den Bilanzierenden falsch bewertet zu werden.

Wir können mithin feststellen, daß es in der Regel die Aufgabe der Reserven ist, eintretende Verluste irgendwelcher Art abzufangen, damit sie nicht gleich am eigentlichen Unternehmerkapital zehren, während die Rechnungsabgrenzungsposten Restbestände von Dienstleistungen darstellen.

b. Rückstellungen.

Am meisten werden wohl die Rückstellungen mit den Rechnungsabgrenzungsposten verwechselt. Es ist auch tatsächlich zuzugeben, daß sie in vielen Punkten Übereinstimmung aufweisen. Rückstellungen werden in der Regel vorgenommen, wenn man — genau wie bei den Rechnungsabgrenzungsposten — den buchmäßigen Geschäftserfolg einer Periode dem wirtschaftlichen möglichst genau anpassen will. Wir haben in unserem Betrieb z. B. Reparaturen gehabt, die Rechnung dafür liegt aber bei Fertigstellung des Abschlusses noch nicht vor, so sind wir darauf angewiesen, den Rechnungsbetrag zu schätzen, um wenigstens annähernd das Ergebnis richtig zu haben. Um diesen geschätzten Betrag vermehren wir

23) Nachdem man intern den Gewinn objektiv ermittelt hat, wird man ihn durch Bildung stiller Reserven auf die Höhe bringen, die man offen ausweisen will. Mit anderen Worten auch die Legung stiller Reserven stellt eine Gewinnthesaurierung dar. Mithin werden sie auch aus dem Gewinn gebildet.

den Aufwand unserer Erfolgsrechnung und setzen einen Passivposten in der gleichen Höhe in die Bilanz zum Ausgleich ein. Der einzige Unterschied zwischen Rückstellung und Passivantizipation besteht im wesentlichen darin, daß bei der Rückstellung der Posten geschätzt werden muß, während bei einer Passivantizipation die Höhe des Betrages genau errechnet werden kann und bei der Rückstellung der Fälligkeitstag unbestimmt ist, während er für Passivantizipationen normalerweise bekannt ist. Man kann es darum auch durchaus verstehen, wenn viele Autoren keinen Unterschied machen und beide Posten identifizieren[24]).

Dagegen ist es abzulehnen, wenn man Rückstellungen mit Reserven gleichsetzt, wie es Reisch-Kreibig[25]) tun. Wären diese beiden Posten identisch, dann wäre wohl nicht einzusehen, weshalb der Gesetzgeber in seinem Bilanzschema diese Unterscheidung besonders hervorhebt. Während die allgemeinen Reserven Eigenkapital darstellen, ist die Rückstellung ganz bestimmten Ausgaben zugeordnet, die ihrer Höhe und Fälligkeit nach noch nicht feststehen, bei Eintreten jedoch wirtschaftlich in das alte Jahr gehören. Rückstellungen unterscheiden sich also von den Reserven ebenso wie die Rechnungsabgrenzungsposten.

Diese Trennung kann in der Praxis aber häufig dadurch erschwert werden, daß man eine zu hohe Rückstellung macht, um auch unvorhergesehenen Umständen Rechnung zu tragen. Nehmen wir an, wir führen einen Prozeß und stellen für die Kosten einen Betrag zurück, der sich im neuen Jahr als viel zu hoch herausgestellt hat. Wir haben also auf diese Weise in den Rückstellungen eine Reserve, die in der Literatur als „versteckte Reserve“[26]) bezeichnet wird. An diesem Beispiel kann man aber erkennen, wie schwer es in der Praxis häufig ist, die Trennung genau durchzuführen. Überhaupt scheint man in der Praxis mit den Dotierungen der Rückstellungen recht großzügig zu verfahren[27]). Am häufigsten findet man auf ihnen Beträge, die für Wechsel-, Währungs- und Forderungsverluste, sowie für Garantien und Nachleistungsverpflichtungen vorgesehen sind.

Den Rückstellungen analoge Posten sind auf der Aktivseite der Bilanz in der Regel ungebräuchlich. Sie kämen z. B. für Dienstleistungsbetriebe in Frage, deren Leistungen über den Bilanzstichtag hinausgehen, und bei denen die Höhe der Forderungen oder der Umfang der Leistung noch nicht feststeht. Wird z. B. von einer Treuhandgesellschaft eine Revision vorgenommen, die über den eigenen Bilanzstichtag hinausdauert, so ist der Wert des Teiles, der vor dem Bilanzstichtag geleisteten Arbeit noch in die Erfolgsrechnung des alten Jahres hineinzunehmen, weil sie noch wirtschaftlich zu dem abgelaufenen Jahr gehört. Wenn man nun diesen Betrag nicht genau errechnen kann, (weil man beispielshalber für die Gesamtprüfung eine Pauschalsumme festgesetzt hat und noch nicht die Gesamtdauer der Prüfung übersehen kann) wie wir für die Rechnungsabgrenzungs-

24) z. B. Leitner, Aufermann.
25) a. a. O. S. 101.
26) Findeisen, Die Reserven der Unternehmung.
27) So stellte beispielsweise eine mir bekannte Firma für Prozeßkosten, bei einem Prozeß, der in erster Instanz gewonnen war, einen Betrag in Höhe von 30 000,— RM. zurück, nur weil der Gegner die Möglichkeit hatte, Revision einzulegen.

posten vorausgesetzt haben, so muß man ihn schätzen, um wenigstens annähernd die Erfolgsrechnung den wirtschaftlichen Gegebenheiten anzupassen. Der dem geschätzten Ertragsposten als Gegenposten zugehörige Aktivposten in der Bilanz wäre dann ein den Rückstellungen analoger Posten. Allerdings wäre die Bezeichnung „Rückstellung" für ihn unlogisch, weil ja nicht etwas „zurückgestellt" wird, sondern vorweggenommen wird. Er wäre vielleicht unter einer Bezeichnung wie „noch nicht abgerechnete Dienstleistungen" oder ähnlich auf der Aktivseite zu bilanzieren. Würden wir derartige Posten auf der Aktivseite als Rechnungsabgrenzungsposten bezeichnen, so ergäbe sich daraus, daß derselbe Posten, der beim Schuldner als Rückstellung für Revisionskosten, Prozeßkosten, Reparaturen oder dergleichen erscheint, beim Gläubiger anders behandelt wird. Der Schuldner setzt derartige Beträge, deren Höhe oder Fälligkeit noch nicht oder nicht genau feststehen, als Rückstellung in seine Bilanz ein. (Darin sahen wir weiter oben S. 32 den Unterschied zu den Rechnungsabgrenzungsposten.) Logischerweise müssen wir beim Gläubiger entsprechend vorgehen und eine den Rückstellungen analoge Position auf der Aktivseite der Bilanz schaffen. Ob nun eine derartige Bilanzierungsart handels- und steuerrechtlich zulässig ist, steht bei diesen Betrachtungen, wo es sich nur um betriebswirtschaftliche Untersuchungen handelt natürlich nicht zur Diskussion. Wir möchten es aber doch bejahen und glauben sicher, daß eine derartige Bilanzierung nicht den Grundsätzen des Handelsrechts widerspricht, weil ja auch ähnliche Posten unter den auf der Aktivseite der Bilanz aufgeführten Rechnungsabgrenzungsposten zu finden sind, wie z. B. Miete, Zinsen etc. Wir finden, abgesehen von dem erwähnten Unterschied zwischen diesen beiden Bilanzpositionen, keinen anderen und glauben deshalb, das Recht ihrer Bilanzierung daraus ableiten zu können. Jedoch verkennen wir keineswegs die Versuchung, die in einer solchen Bilanzierung für den unredlichen Kaufmann steckt. Er könnte auf diese bequeme Weise, Aktivwerte von sehr zweifelhaftem Charakter in die Bilanz bringen. Immerhin halten wir eine gesonderte Bilanzierung der „noch nicht abgerechneten Dienstleistungen" für besser als ein Zusammenziehen dieser Posten mit den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten. Denn was auf der Passivseite getrennt wird, darf auf der Aktivseite nicht zusammengezogen werden. Dies ist aus Gründen der Übersichtlichkeit einer Bilanz zu fordern.

c. Wertberichtigungsposten.

Wir erwähnten im vorigen Kapitel schon einmal, daß Rechnungsabgrenzungsposten leicht mit Wertberichtigungsposten oder Bewertungsposten verwechselt werden können. In der Tat kann man eine gewisse Verwandtschaft unterstellen, wenn man annimmt, daß die Aufgabe der Wertberichtigungsposten darin besteht, das Vermögen schlechthin zu korrigieren. In der Wirklichkeit ist das aber nicht der Fall. Sie sollen vielmehr „ein vorsätzlich zu hoch oder zu niedrig bewertetes Aktivum bzw. Passivum durch einen zweiten Posten (Gegen- oder Zusatzposten) richtig stellen[28]). Bei dieser Begriffserklärung ist der Ton auf „ein" zu legen. Denn nicht die

28) Reisch-Kreibig, a. a. O.

Gesamtheit des Vermögens oder der Schulden soll berichtigt werden, sondern ein ganz bestimmter einzelner Posten. Natürlich können die Bewertungsposten, wie man sie auch noch nennt, verschiedener Aktiven bezw. Passiven in einem Posten zusammengefaßt ausgewiesen werden, das ändert jedoch nichts an der Tatsache, daß zu jedem in dem Berichtigungsposten zusammengefaßten Teil ein ganz bestimmter Gegenposten gehört.

Diese Art der Bewertung findet man vielfach bei Aktiengesellschaften. Dort läßt man häufig die Posten des Anlagevermögens mit ihrem ursprünglichen Wert in der Bilanz stehen und setzt die eintretenden Wertveränderungen auf der Gegenseite der Bilanz — bei Anlagegegenständen also auf der Passivseite der Bilanz — ein. Obgleich die anderen Möglichkeiten der Wertberichtigung[29]) in dem Bilanzschema der Aktiennovelle nicht ausdrücklich erwähnt werden, findet man sie doch gelegentlich in der Praxis.

Nachdem wir festgestellt haben, welche Aufgabe die Wertberichtigungsposten in der Bilanz zu erfüllen haben und welchen Inhalt sie demgemäß haben müssen, ist es nicht weiter schwer, sie gegen die Rechnungsabgrenzungsposten abzugrenzen. Die Bewertungsposten sind demnach Posten, die Werte der Vermögensrechnung richtig stellen, also ihre Aufgabe ist in erster Linie Korrektur der Vermögenswerte. Wegen des Zusammenhangs von Bestands- und Erfolgsrechnung lassen sie allerdings die Erfolgsrechnung nicht unbeeinflußt. Dagegen ist es Aufgabe der Rechnungsabgrenzungsposten, Aufwände und Erträge — d. h. Posten der Erfolgsrechnung — zu korrigieren. Und daraus ergibt sich alsdann eine Berichtigung der Bestände.

Es gehören daher zu den Wertberichtigungsposten vor allen Dingen der Diskont auf Debitoren und Wechsel, ebenso wie auf Kreditoren und Akzepte, Erneuerungskonto und Delkredere.

d. Selbstversicherungskonto.

Ehe wir eine Abgrenzung zwischen Selbstversicherungsfonds und Rechnungsabgrenzungsposten vornehmen, wollen wir feststellen, daß die Bezeichnung „Fonds", die auch häufig für allgemeine Reserven[30]) Verwendung findet, falsch ist. Denn unter einem Fonds stellt man sich in der Regel etwas ganz Konkretes, eine ganz bestimmte Vermögensform vor. Aber diese fälschlicherweise als Fonds bezeichneten Passivposten geben wie alle Passivposten in der Bilanz eine Kapitalquelle an und nicht die Vermögensform, die das in die Unternehmung geflossene Kapital angenommen hat. Mithin drüften eigentlich nur Aktivposten in der Bilanz als „Fonds" bezeichnet werden.

Selbstversicherungsfonds sind nun die Beträge, die in der Unternehmung zur Deckung späterer Schäden zurückgehalten werden. Eine solche Selbstversicherung kann nur dann betrieben werden, wenn die Unterneh-

29) Die Wertberichtigungsposten auf der Aktivseite der Bilanz, die einen Passivposten korrigieren, und die sog. Zusatzposten, die einen zu niedrig eingesetzten Bilanzposten berichtigen, aber nicht wie die oben erwähnten Gegenposten auf der Gegenseite, sondern auf derselben Seite der Bilanz.

30) So z. B. auch im Bilanzschema der Aktiennovelle.

mung eine große Zahl von Risiken der gleichen Art zu tragen hat, und die Schadensfälle, die sich aus diesen Risiken ergeben können, schätzbar oder mit Hilfe der Wahrscheinlichkeitsrechnung errechenbar sind. Versichert man sich selbst gegen verschiedene Arten von Risiken, dann bleiben für jede einzelne Risikoart diese Voraussetzungen (Vielzahl von Risiken und Errechenbarkeit der Schadensfälle mit Hilfe der Wahrscheinlichkeitsrechnung) bestehen. Es ist dann gewissermaßen für jede einzelne Risikoart (z. B. Transportrisiko, Delkredererisiko und dergl.) ein besonderer Selbstversicherungsfonds (die allerdings in der Bilanz zusammengefaßt werden können) zu bilden. Treffen diese Voraussetzungen nicht zu, d. h. ist nur ein Risiko (eine Sendung, ein Debitor oder bei einer Schiffahrtsgesellschaft ein Dampfer und dergl.) vorhanden, oder besteht mangels von Erfahrungen keine Möglichkeit zur Schätzung der voraussichtlichen Schäden, so kann Selbstversicherung nicht betrieben werden, sondern man kann in einem derartigen Falle höchstens Reserven bilden zur Deckung irgendwelcher Schäden. Wenn eine derartige Reserve als „Selbstversicherungsfonds" bezeichnet wird, so ist die Bezeichnung unrichtig, denn wie wir bereits ausführten, können „Selbstversicherungsfonds" nur die Beträge sein, die zur Deckung der schätzbaren Verluste aus einer großen Zahl gleichartiger Risiken zurückgehalten werden.

In der Literatur findet man häufig die Ansicht vertreten, daß der Selbstversicherungsfonds eine Spezialreserve darstellt, also Eigenkapital ist. Es wird dabei betont, daß sich diese Spezialreserven nur durch eine „besondere Widmung" von den allgemeinen unterscheiden. Dieser Ansicht ist z. B. auch Rehm[31]). Nach ihm sind die Selbstversicherungsfonds „echte Reserven", denn sie dienen zum Ausgleich nur künftig möglicher Verluste. „Sie bilden nicht eine Bewertung gegenwärtiger Verlustgefahren, sondern zukünftig möglicher Effektivverluste"[32]). Auch Simon ist der Ansicht, daß die Selbstversicherung eine Reserve ist, denn er sagt, „daß Selbstversicherung gleichbedeutend ist mit Nichtversicherung"[33]). Nach Simon ist der Passivposten in der Bilanz keine Schuld der Unternehmung an eine Versicherungsgesellschaft, sondern er stellt „einen zur Deckung von außerordentlichen, sonst durch die Versicherung gewährleisteten Verlusten zurückgelegten Gewinn dar. . . . Die Beträge, welche die Gesellschaft durch Nichtversicherung erspart, stellen daher einen Gewinn dar; wenn sie diesen nicht zur Verteilung bringt, sondern zur Deckung etwaiger Havariekosten zurückhält, so sammelt sie dadurch recht eigentlich einen Reservefonds an, um frühere Gewinne zur Bestreitung evtl. späterer Verluste zu benutzen"[34]). Wenn auch der Eindruck, daß der Selbstversicherungsfonds eine Reserve darstelle, noch dadurch verstärkt wird, daß die auf diesem Konto gesammelten Beträge im Falle einer Liquidation den Unternehmern zufließen — vorausgesetzt, daß kein Schaden die Selbstversicherung vorher in Anspruch nimmt — so stehen dieser Ansicht doch stichhaltige Argumente entgegen.

---

31 u. 32) Rehm, a. a. O. S. 259.
33 u. 34) Simon, a. a. O. S. 252.

Wir haben bei der Erklärung des Begriffes „Selbstversicherungsfonds" gezeigt (s. S. 35), daß sehr häufig Beträge als Selbstversicherungsfonds betrachtet werden, die gar keinen derartigen „Fonds", sondern eine zweckgebundene Reserve darstellen. Die Erklärungen, die Rehm und Simon vom Selbstversicherungsfonds gegeben haben, stimmen für die von uns mit zweckgebundenen Reserven bezeichneten Beträge aber nicht für die eigentlichen Selbstversicherungsfonds.

Zur Erklärung des Wesens dieser echten Selbstversicherungsfonds gehen wir von dem Gedanken aus, daß die Versicherungsprämien Kosten sind, gleichgültig, ob sie an fremde Wirtschaften gezahlt werden, die uns dafür die in der Zukunft entstehenden Schäden ersetzen, oder ob sie in der eigenen Wirtschaft bleiben und dort besonders ausgewiesen werden. Wären die Beträge, die man dem eigenen Selbstversicherungsfonds zuführt, nicht genau so Kosten wie die Versicherungsprämien, die man an fremde Wirtschaften zahlt, dann würde sich die absurde Tatsache ergeben, daß zwei Unternehmungen, die vollständig unter denselben Bedingungen arbeiten und vollständig dieselben Risiken haben, trotzdem mit stark abweichenden Kosten rechnen, und zwar hätte die sich selbst versichernde Unternehmung unter Umständen ganz beachtlich niedrigere Kosten als die, die sich bei fremden Unternehmungen versichert hat[35]). Außerdem könnte das Unternehmen, welches sich selbst versichert, keine Versicherungsprämie in die Reserve stellen, wenn es in einer Betriebsperiode keinen Gewinn erzielt hat oder gar mit Verlust abgeschnitten hat. Die Unternehmung dagegen, die sich bei einer Versicherungsgesellschaft versichert hat, hätte einen um die Versicherungsprämie höheren Verlust und würde dem Außenstehenden, trotzdem beide Gesellschaften unter den gleichen Bedingungen arbeiten, als die schlechtere erscheinen. Bei Kreditbedarf der beiden Unternehmungen würde sicherlich diejenige den gewünschten Kredit erhalten, die sich nicht versichert hat, bei der aber in Wirklichkeit die Gläubiger das größere Risiko eingegangen sind. Wir stehen mithin auf dem Standpunkt, daß zwischen der Dotierung des Versicherungsfonds und der Zahlung von Prämien an eine Versicherungsgesellschaft wirtschaftlich kein Unterschied besteht, sondern in beiden Fällen, die Beträge als Aufwand zu betrachten sind. Die Prämien gehen also bei der Selbstversicherung nicht zu Lasten des Reingewinns — wie bei den allgemeinen Reserven — sondern zu Lasten des Bruttogewinns — wie bei den Rückstellungen. Überhaupt ist die Selbstversicherung mit den Rückstellungen eng verwandt, was sich nicht nur aus der Gleichartigkeit der Dotierungen ergibt, sondern auch durch ihr Wesen bedingt ist. In beiden Fällen, d. h. sowohl bei der Rückstellung als auch bei der Selbstversicherung wird die Höhe der Beträge geschätzt. Dabei ist aber oft die Schätzung der auf einen Selbstversicherungs-

35) Kleine Kostenunterschiede können sich natürlich daraus ergeben, daß die Gesellschaft, die sich selbst versichert, weil sie nicht die notwendige Anzahl an Risiken und dadurch nicht die erforderliche Risikostreuung hat mit höheren Risikoprämien kalkulieren muß, (allerdings der wirtschaftlich denkende Unternehmer wird dann keine Selbst- sondern Fremdversicherung betreiben.) oder die Unternehmung, die sich bei fremden Gesellschaften versichert, neben den eigentlichen Versicherungsprämien noch Zuschläge für Verwaltungskosten und Gewinn der Versicherungsgesellschaft zu zahlen hat und außerdem die Verluste aus risikoreicheren Geschäften der Versicherungsgesellschaft mit decken muß.

fonds einzubringenden Beträge mit größeren Schwierigkeiten verknüpft als die Schätzung der Rückstellungen. Außerdem dienen häufig die Rückstellungen der Deckung von bereits eingetretenen Aufwendungen, die in ihrer Höhe noch nicht feststehen, während die Beträge, die auf dem Selbstversicherungsfonds zurückgestellt werden zur Deckung zukünftiger Aufwendungen dienen, die ihren Ursprung in der bisherigen wirtschaftlichen Betätigung und der dadurch bedingten Übernahme bestimmter Risiken haben.

Auf Grund unserer Betrachtungen können wir feststellen, daß die Rechnungsabgrenzungsposten vom Selbstversicherungsfonds sich wesentlich dadurch unterscheiden, daß die Rechnungsabgrenzungsposten eine feststehende, genau zu berechnende Größe sind, während der Selbstversicherungsfonds noch mehr auf Schätzen beruht als die Rückstellung. Bei ihm steht der Aufwand überhaupt nicht fest, während er bei den passiven Rechnungsabgrenzungsposten absolut feststeht[36]). Der Selbstversicherungsfonds ist also seinem Wesen nach nicht Rechnungsabgrenzungsposten, sondern steht zwischen Reserven und Rückstellungen und neigt dabei mehr zu den Rückstellungen.

e. Garantiefonds.

Übernimmt eine Gesellschaft gleichzeitig mit ihrer Leistung die Haftung für einwandfreie Ausführung, und erklärt sie sich bereit, eintretende Schäden zu tragen oder für Mängel, die sich innerhalb einer bestimmten Zeit zeigen, Schadenersatz zu leisten, so können aus dieser Garantieübernahme in der Zukunft Aufwendungen nötig werden, die auf die wirtschaftliche Tätigkeit der abgelaufenen Periode zurückzuführen sind. Deshalb bildet man zu Lasten der Erträgnisse des laufenden Jahres einen sog. Garantiefonds.

Auf Grund der eingehenden Untersuchungen Haars[37]) über den Charakter des Garantiefonds, dringt in der Literatur im Gegensatz zu früher[38]) immer mehr die Ansicht durch, daß es sich um eine sogenannte „bedingte Schuld"[39]) handelt und nicht um eine Passivantizipation.

Unter einer bedingten Schuld versteht man eine Verpflichtung, die nur nach Eintritt der vereinbarten Bedingungen entsteht. Wir sind also verpflichtet, in unserer Bilanz die Möglichkeit zu berücksichtigen, daß unsere Verpflichtungen sich durch Eintritt der „Bedingung" erhöhen können. Dadurch werden aus der Bilanz die Risiken ersichtlich, die man durch die Garantieleistung übernommen hat, und gleichzeitig wird der Ertrag um die Beträge verringert, die infolge dieser Garantieleistung noch nicht end-

36) Wie wir S. 15 f. gesehen haben, können allerdings bei den aktiven Rechnungsabgrenzungsposten und zwar bei den antizipativen Aktiven Ausfälle entstehen, (seltener bei Arbeitsdiensten infolge der gesetzlichen Bestimmungen, eher bei Kapitaldiensten) die dann Verluste in kommenden Perioden mit sich bringen. Für das Einsetzen der Rechnungsabgrenzungsposten in die Bestandsrechnung zum Zwecke der Erfolgsermittlung spielt jedoch die Einbringlichkeit dieser aktiven Antizipationen keine Rolle, denn bei dieser Gefahr des Nichteingehens handelt es sich um ein Risiko, dem durch Versicherung, Rückstellungen oder Bildung von Reserven Rechnung getragen werden kann.

37) Haar, a. a. O. S. 59.

38) Vergl. BGB § 158, 1 u. 2.

39) Rehm, a. a. O. S. 258 f. „Die Garantiefonds können echte wie unechte Reserven sein". Reisch-Kreibig, a. a. O. Bd. II. (Wien 1909) nennen als Beispiele für Passivantizipationen unter anderen den Garantiefonds.

gültig Ertrag geworden sind. Das sind aber bei sorgfältigem Vorgehen gerade die Beträge, um die wir unsere Leistungen im Preise erhöhen mußten, damit der übernommenen Verpflichtung Rechnung getragen wird. Erst nach Ablauf der Frist, für die die Garantieleistung erfolgte, sind wir berechtigt — und verpflichtet — den unverbrauchten Teil des Garantiefonds unserem Gewinn zuzuschlagen. Praktisch wird für die eingegangenen Garantieverpflichtungen ein Passivposten eingesetzt, der bei gleichem Umfang der Garantieverpflichtung in den kommenden Jahren unverändert bleibt. Wechseln jedoch die „bedingten" Verpflichtungen, so muß sich auch der Garantiefonds den veränderten Verhältnissen anpassen. Auf der Aufwandseite der Verlust- und Gewinnrechnung erscheinen daher die Beträge, um die sich der Garantiefonds im Laufe des Jahres erhöht hat (eine Verringerung des Garantiefonds erhöht den Ertrag entsprechend) und die Beträge, für die wir im laufenden Jahr aus den übernommenen Garantieleistungen in Anspruch genommen wurden.

Wenn Reisch-Kreibig über den Garantiefonds schreiben „es sind Rückstellungen zu Lasten des Ertrages für bereits feststehende aber noch nicht abgewickelte oder für evtl. Garantien bzw. Haftungen aus durchgeführten Lieferungen oder Leistungen"[40]), dann können wir dem nicht zustimmen. Während bei den Rückstellungen ein geleisteter Aufwand einer fremden Wirtschaft berücksichtigt wird, stehen dem Garantiefonds keine Leistungen fremder Wirtschaften gegenüber. Er ist eine bedingte Schuld, die wir zu unseren eigenen Leistungen übernommen haben.

Was den Garantiefonds von den Rückstellungen unterscheidet, unterscheidet ihn auch von den Antizipationen. Wie wir aber gesehen haben, sind die Rechnungsabgrenzungsposten nicht identisch mit den Antizipationen allein, sondern sie umfassen auch die transitorischen Posten. Mit diesen hat der Garantiefonds immerhin gewisse Ähnlichkeit. Denn mit dem Garantiefonds machen wir für das alte Jahr den Teil des von der Buchhaltung ausgewiesenen Gewinns unwirksam, der dem Unternehmen durch die Garantieübernahme noch nicht zusteht. Es handelt sich um die zum Ausgleich des größeren Risikos durch Übernahme der Garantie einkalkulierte Risikoprämie, die man aus dem Gewinn ausscheiden und in den Garantiefonds überführen muß. Es wird also auch hier der buchhalterisch ausgewiesene Erfolg dem wirtschaftlichen, tatsächlichen angepaßt.

Wir halten es für falsch, wenn man diesen Betrag unter den Rechnungsabgrenzungsposten ausweist, denn während die passiven Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz als Gegenposten zu einem nachträglich verbuchten Aufwand oder zuviel gebuchten Ertrag erscheinen, steht bei dem Garantiefonds der Schuldcharakter im Vordergrund und die Korrektur der Erfolgsrechnung ergibt sich als das Sekundäre. Es besteht aber außerdem noch ein weiterer Unterschied zwischen den Rechnungsabgrenzungsposten und dem Garantiefonds, der es ungerechtfertigt erscheinen läßt, daß man beide Posten zusammenzieht: Den Rechnungsabgrenzungsposten steht immer eine Leistung einer fremden Wirtschaft gegenüber, während das beim Garantiefonds nicht der Fall ist. Er stellt vielmehr eine im Zu-

40) Reisch-Kreibig, a. a. O. S. 157.

sammenhang mit Leistungen unsererseits freiwillig übernommene, zusätzliche, bedingte Verpflichtung gegenüber fremden Wirtschaften dar. Man kann bei ihr am Bilanzstichtag noch nicht sagen, ob sie tatsächlich entsteht oder nicht.

3. Beispiele aus der Praxis.

Nachdem wir zuerst theoretisch untersucht haben, was zu den Rechnungsabgrenzungsposten gehört, und nachdem wir sie gegen andere Posten abgegrenzt haben, wollen wir nun untersuchen, wie die Praxis bei der Verbuchung dieser Posten vorgeht und festzustellen versuchen, ob unsere theoretischen Untersuchungen durch die Handhabung in der Praxis gestützt werden.

Bei dieser Gelegenheit muß gesagt werden, daß es sehr schwer war, besonderes Material zu bekommen, da in der Regel die Geschäftsberichte der Aktiengesellschaften sehr wenig über den Inhalt dieser Posten aussagen.

Die scharfe theoretische Trennung zwischen den einzelnen Passivposten in der Bilanz finden wir in der Praxis, bei der sich die Grenzen zwischen den einzelnen Bilanzpositionen stark verwischen, nicht.

Eine verhältnismäßig große Rolle unter den Rechnungsabgrenzungsposten spielt in der Praxis die Miete, die wir auch in unseren theoretischen Untersuchungen zu Grunde gelegt haben, für die wir die Beispiele buchungstechnisch durchgeführt haben. (s. S. 26 ff). Einen ebenso breiten Raum unter den Rechnungsabgrenzungsposten nehmen die Löhne ein.

Wie Miete und Löhne sind Provisionen und Zinsen gleichfalls Rechnungsabgrenzungsposten. Auch Lizenzen gehören hierher, wenn sie z. B. fällig werden, sobald die Forderungen für Warenlieferungen und -leistungen eingegangen sind. In diesem Fall sind sie mit den bereits erwähnten Provisionen verwandt, die ja auch in der Regel erst fällig werden, wenn die Warenforderung eingeht. Bei diesen beiden Beispielen handelt es sich um Aufwendungen, die zwar im neuen Jahr erst fällig werden und dementsprechend auch erst gemacht werden, aber wirtschaftlich gehören sie noch in das alte Jahr. Sie werden also am Bilanzstichtag vorweggenommen. Buchhalterisch entspricht dieser Fall der Miete, die postnumerando bezahlt wird, obgleich die Räume schon eine Zeit lang benutzt worden sind, so daß wir die buchhalterischen Vorgänge nicht noch einmal durchzugehen brauchen. Mit Recht findet man vorausgezahlte Versicherungsprämien unter den Rechnungsabgrenzungsposten. Montagevorlagen sind Ausgaben für zu verrechnende Dienstleistungen, die bis zum Abschlußtag nicht vollendet sind. Sie gehören also auch zu diesen Posten.

Dagegen ist ein Streit darüber entstanden, wohin der Gegenwert von kurz vor dem Abschluß gelieferten Waren zu buchen ist, wenn die Faktura erst nach dem Bilanzstichtag eintrifft. Ein Teil der Wirtschaftspraktiker ist der Ansicht, daß dieser Betrag auf dem Konto „Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen" auszuweisen ist. Wir sind jedoch anderer Ansicht, denn wir haben gesehen, daß Rechnungsabgrenzungsposten nur Erfolgsposten sind und keine Vermögenswerte. Ferner bedeutet es unseres

Erachtens eine Bilanzverschleierung, wenn dem Wareneingang kein Schuldposten gegenübersteht, sondern dieser Schuldposten unter den Rechnungsabgrenzungsposten versteckt wird. Eine solche Bilanz hätte ein viel besseres Aussehen als diejenige, bei der der Schuldposten tatsächlich unter den Kreditoren ausgewiesen wäre. Wollte man diese Maßnahme gutheißen, dann stünde der Bilanzverschleierung Tür und Tor offen. Aus diesen Gründen schon halten wir eine Verbuchung dieses Gegenwertes der Waren unter den Rechnungsabgrenzungsposten für unzulässig, außerdem würden dadurch die Rechnungsabgrenzungsposten mehr den Charakter eines Schuldpostens als eines Erfolgsregulierungspostens erhalten, was ihrer Zweckbestimmung nicht entspricht. — Man kann also in diesem Sonderfall entweder so vorgehen, daß die eingegangene Ware gesondert gelagert wird und bei der Bestandsaufnahme unberücksichtigt bleibt[41]), oder aber man läßt die Ware auf dem Warenkonto eingehen (evtl. mit dem Wert, mit dem sie in der Inventur eingesetzt werden soll, oder in Höhe des voraussichtlichen Fakturenbetrages) und vermehrt die Kreditoren um denselben Betrag. Bei Eingang der Faktura erfolgt alsdann eine Berichtigung der vorgenommenen Buchungen[42]).

Wenn ein am 31. Dezember bilanzierendes Unternehmen gegen Ende Dezember Termineffekten per Ultimo Januar kauft und die Verpflichtung unter den Rechnungsabgrenzungsposten verbucht, während die Effekten selbst auf dem regulären Effektenkonto in Erscheinung treten, so halten wir auch das für falsch, weil den Rechnungsabgrenzungsposten dadurch wieder der eigentliche Charakter genommen wird. Unserer Ansicht nach dürfte der Käufer der Effekten sie noch nicht auf dem Effektenkonto buchen und als Gegenkonto die Rechnungsabgrenzungsposten benutzen, sondern er müßte die Forderung auf die gekauften Effekten auf einem besonderen Konto ausweisen, während die Schuld aus diesem Kauf unter den Kreditoren auszuweisen wäre. Dabei können die Wertschwankungen, die sich bei einer Bewertung nach dem Niederstwertprinzip ergeben, sogleich über Gewinn- und Verlustkonto gebucht werden, ohne daß ein transitorisches Konto benötigt wird. Es braucht also in keiner Weise der Erfolg des alten Jahres in diesem Punkte zu Lasten oder zu Gunsten des nächsten Jahres berichtigt zu werden.

Beim Verkauf dagegen wird man auf der Aktivseite eine Forderung in Höhe des Kurswertes — evtl. gesondert — als Terminforderung ausweisen, während auf der Passivseite — aber ebenfalls nicht unter Rechnungsabgrenzungsposten — eine Verpflichtung auf „noch zu liefernde Effekten" zu erscheinen hätte. Dabei wird man, wenn die Effekten effektiv vorhanden sind, diese Effekten auf der Passivseite mit ihrem Buchwert erscheinen lassen, so daß der Gewinn (oder Verlust) aus dem Verkauf noch

41) Die Verbuchung des Wareneingangs auf Warenkonto würde dann (wie in der Praxis üblich) im Augenblick des Eingangs der Faktura erfolgen.

42) Wir buchen dann bei Eingang der Ware (ohne Faktura) Waren an Kreditoren und vermerken auf dem Kreditorenkonto, daß die Rechnung noch aussteht. Bei Eingang der Rechnung erfolgt eine Ergänzungsbuchung: Waren an Kreditoren (wenn die Rechnung höher ist als der vorläufig eingesetzte Betrag) oder Kreditoren an Waren (wenn die Rechnung niedriger ist als der vorläufig eingesetzte Betrag).

dem laufenden Jahre zugute kommt. Denn es handelt sich ja um einen bereits realisierten Gewinn oder Verlust.

Bei Leerverkäufen dagegen wird man aus Gründen der Vorsicht den unrealisierten Gewinn nicht, den realisierten Gewinn sofort in Erscheinung treten lassen, und daher bei gesunkenem Kurs eine Verpflichtung für „noch zu liefernde Effekten" in Höhe des Abschlußkurses und bei gestiegenem Kurs in Höhe des Kurses am Bilanzstichtag einsetzen.

Ähnliche Wege gehen Reisch-Kreibig, die vorschlagen: „Zur Verbuchung bedient man sich, sofern nicht die Bildung einer Rücklage für voraussichtlich entstehende Verluste vorgezogen wird, des transitorischen Kontos, indem man die Übernahmeverpflichtungen aus Kaufengagements in Waren, Valuten, Devisen oder Wertpapieren als transitorisches Passivum und die Lieferungsverpflichtungen als transitorisches Aktivum behandelt nach dem Schema:

Soll	transit. Konto	Haben
An Waren- (etc.) Kto für lfd. Verkaufengagements . . . RM.		Per Waren- (etc.) Kto. für lfd. Kaufengagements . . . . RM.

wobei die Wertansätze nach dem vertragsmäßigen Übernahmepreis (Kurs) bezw. nach dem Tagespreis (Kurs) bemessen werden. Es könnte zur Verbuchung auch ein eigenes „Konto für laufende Engagements" oder je ein besonderes Engagementskonto für Käufe und Verkäufe benützt werden. . . . Parallel damit müssen die zu übernehmenden (liefernden) Posten bewertet werden, wobei drei Fälle möglich sind, je nachdem der Preis (Kurs) am Bilanzstichtage gleich hoch, höher oder niedriger ist als am Abschlußtag"[43]). Von diesen bei Reisch-Kreibig vorgeschlagenen Wegen haben wir jedoch die Verbuchung über ein transitorisches Konto abgelehnt.

Behandelt man diese Terminverpflichtungen aber entsprechend den Ausführungen von Prof. Kalveram[44]): „. . . es sollte daher Gepflogenheit werden, in einer Vorspalte der Bilanz auf der Aktivseite den Posten: „gekaufte aber noch nicht gelieferte Effekten" und auf der Passivseite: „verkaufte aber noch nicht bezahlte Effekten" einzusetzen, dann wird man zur Berichtigung der Erfolgsrechnung durch das Termingeschäft realisierte Verluste oder Gewinne mit Hilfe eines transitorischen Kontos in die Bestands- und Erfolgsrechnung bringen, und wenn es sich um unrealisierte Gewinne oder Verluste handelt, wird man vorsichtigerweise nur die unrealisierten Verluste berücksichtigen.

43) Reisch-Kreibig, a. a. O. S. 130 ff.
44) Kalveram, Bankbilanzen I. Teil S. 93.

IV. Abschnitt.

Die Rechnungsabgrenzungsposten in verschiedenen Bilanzen.

1. Allgemeines.

Wenn wir die Probleme, die mit den Rechnungsabgrenzungsposten zusammenhängen, gewissenhaft betrachten wollen, dann dürfen wir die Untersuchung nicht an dieser Stelle abbrechen, sondern müssen noch feststellen, wie die einzelnen Bilanztheoretiker zu diesen Posten stehen. Dabei ist zu beachten, daß die Behandlung, die die Rechnungsabgrenzungsposten in den einzelnen Bilanztheorien erfahren, abhängig ist von dem Zweck, den die Bilanz erfüllen soll. Diese Zielsetzung ist auch gleichzeitig das grundsätzliche Unterscheidungsmerkmal der einzelnen Theorien. Die einen erblicken die Aufgaben einer Bilanz in der Vermögensermittlung, die anderen verlangen von einer Bilanz nur, daß sie den erzielten Gewinn möglichst genau ausweisen soll und lehnen die Vermögensermittlung durch die reguläre Jahresschlußbilanz ab. Eine dritte Richtung hingegen versucht beide Zwecke zusammen zu erreichen, denn bei ihr soll die Bilanz sowohl der Vermögensrechnung, als auch der Erfolgsrechnung dienen. Je nachdem, welches Ziel von den drei genannten (1. Vermögensrechnung, 2. Erfolgsrechnung und 3. Vermögens- und Erfolgsrechnung) eine Bilanz in der Theorie zu erfüllen hat, unterscheidet man die statische von der dynamischen und der organischen Bilanztheorie.

Aus diesen ganz kurz angedeuteten Charakteristiken der drei Hauptbilanztheorien kann man aber schon entnehmen, daß die Bilanzen zweckgebunden sind. Wir haben es bei ihnen mit ausgesprochenen Zweckbilanzen zu tun. Eine Forderung ist bei allen Zweckbilanzen zu beachten, nämlich: daß sich in ihr alle Posten dem Zweck unterzuordnen haben, dem die Bilanz als solche dienen soll. Daß die Rechnungsabgrenzungsposten dabei keine Ausnahme machen, ist selbstverständlich. Vielleicht wird an anderen Beispielen noch deutlicher, wie sehr die einzelnen Bilanzposten mit dem Ziel, welches man erreichen will, verknüpft sind. Eine Bilanz z. B., die dem Unternehmer die Liquidität seiner Unternehmung anzeigen soll, (Liquiditätsbilanz) unterscheidet sich in vielen Bilanzpositionen von einer Rentabilitätsbilanz, oder von einer Fusionsbilanz. Man braucht bei diesen verschiedenartigen Bilanzen noch nicht einmal an Unterschiede in der Bewertung zu denken. Selbst bei gleicher Bewertung der einzelnen Vermögensgegenstände finden wir Differenzen zwischen den Bilanzen, die nur aus der Verschiedenheit der Zielsetzung zu erklären sind. An einem kleinen Beispiel an Hand der Posten, die uns in dieser Arbeit am meisten interes-

sieren, können war das Gesagte am besten verdeutlichen. In der Regel ist ein Hauptbestandteil der Rechnungsabgrenzungsposten der noch nicht abgerechnete Lohn, der aber in allernächster Zeit fällig wird. Diesen Posten muß man nun in einer Liquiditätsbilanz gesondert ausweisen, und zwar unter der Position „innerhalb acht Tagen fällige Verbindlichkeiten". Dabei wäre in einer Liquiditätsbilanz nicht nur der Betrag, der am Bilanzstichtag noch nicht bezahlten Löhne einzusetzen, sondern es wäre zu berücksichtigen, daß der innerhalb acht Tagen fällige Lohn um den Wert, der bis zum Zahltag geleisteten Arbeit höher ist. Bei einer Rentabilitätsbilanz spielt dieser Faktor keine Rolle, so daß die oben erwähnten Löhne mit den anderen Posten, die ihrem Charakter nach ihnen gleichen, zusammengefaßt werden können. Aber nicht nur die innerbetrieblichen Bilanzen sind „Zweckbilanzen", sondern auch die Bilanzen, die man aufstellt, weil es der Staat verlangt (z. B. die Bilanzen nach dem H. G. B. und den Steuergesetzen). Diese Feststellung war notwendig, wollen wir die Posten in den verschiedenen Bilanzen untersuchen, die unter dem Namen „Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen", in das Bilanzschema der Aktiennovelle aufgenommen worden sind.

Da wir in den Kreis unserer Untersuchungen auch das Handelsrecht und das Steuerrecht einbegriffen haben, so wollen wir uns gleich an dieser Stelle klar werden, welchem Zweck nach dem Handelsrecht eine Bilanz dienen soll. Sie soll in erster Linie den Gläubiger schützen und bei den Aktiengesellschaften außerdem noch den Aktionär vor ungerechtfertigter Ausbeutung seitens der Geschäftsleitung und der Großaktionäre bewahren. Diese Tendenz geht eindeutig aus der Entwicklung des deutschen Handelsrechtes hervor. Über den Gläubigerschutz hinaus soll nun weiter der Schutz der gesamten Volkswirtschaft gegen unlautere Unternehmer erreicht werden. Das sind die Gesichtspunkte, unter denen man die Bestimmungen des Handelsgesetzbuches zu sehen hat, um sie richtig anwenden zu können. Außerdem muß man aber feststellen, daß sich mehr und mehr betriebswirtschaftliche Erkenntnisse durchsetzen und als kaufmännische Übung die Beachtung des Gesetzgebers finden, soweit sie nicht im Gegensatz zu den oben erwähnten Grundsätzen des Gläubigerschutzes u. s. w. stehen. (Z. B. ergibt sich nach der Aktienrechtsnovelle die Möglichkeit Betriebs- und Verwaltungskosten zu aktivieren, und die Anlagewertpapiere müssen nicht mehr nach dem Niederstwertprinzip, sondern nach den Grundsätzen des Anlagevermögens bewertet werden.)

Im Steuerrecht dient die Bilanz als Bemessungsgrundlage der Besteuerung. Auch hier gibt es keine Einheitsbilanz, denn die Ertragssteuerbilanz ist grundverschieden von der Vermögenssteuerbilanz. Die eine ist mehr dynamisch, während die andere rein statischen Charakter hat. Auch hier haben sich demnach die einzelnen Posten dem Zweck unterzuordnen, und wir haben uns dies vor Augen zu halten, wenn wir die Rechnungsabgrenzungsposten vom steuerlichen Standpunkt aus betrachten wollen.

2. Die Rechnungsabgrenzungsposten in den betriebswirtschaftlichen Bilanztheorien.

Wie wir eingangs bereits gesehen haben, untersucht die Betriebswirtschaftslehre die verschiedensten Bilanzen, insbesondere jedoch die Jahresschlußbilanzen. Nur hat man bei ihnen noch nicht feststellen können, welchem Zweck sie dienen. Bevor wir dazu übergehen können, die Rechnungsabgrenzungsposten vom Standpunkt der drei Theorien aus zu betrachten, müssen wir ganz kurz auf ihren Inhalt eingehen. Bei unserer Untersuchung gehen wir der historischen Entwicklung gemäß vor und beginnen mit der statischen Bilanzlehre.

a. Statische Bilanzlehre.

Die statische Bilanzlehre ist nicht vollkommen einheitlich. Man unterscheidet im wesentlichen zwei Richtungen[1]), die rein statische und die beschränkt statische Lehre.

aa. Die rein statische Bilanzlehre.

Die Hauptvertreter der rein statischen Bilanzlehre Hügli[2]) und Kovero[3]) wollen eine möglichst genaue Vermögensrechnung mit der Bilanz durchführen. Infolgedessen ist die Bilanz eine absolut selbständige Rechnung, die auf Grund einer besonderen Aufnahme des Vermögens erfolgt ist. Die Ermittlung des Erfolges einer Periode steht absolut im Hintergrund. Er ergibt sich als Differenz zwischen Vermögenssumme am Ende und am Anfang der Periode. Auf Grund dieser Tatsachen sind also die Inventur und die Bilanz die Grundlagen der Erfolgsermittlung. Das bedeutet nach unseren Untersuchungen folgendes: In dieser Art Bilanzen haben Rechnungsabgrenzungsposten keinen Platz, weil sie — wie wir oben gezeigt haben — keine Vermögenswerte an sich darstellen, sondern Erfolgsregulierungsposten sind, d. h. derartige Posten müssen nach ihrem Vermögenswert (S. 15) eingesetzt werden und nicht in Höhe des Betrages, um den die Erfolgsrechnung zu berichtigen ist.

bb. Die beschränkt statische Bilanzlehre.

Mit der rein statischen Bilanzlehre hat die beschränkt statische gemein, daß sie auch die Bilanz als eine Vermögensrechnung betrachtet, weil jede Bilanz eine Zustandsrechnung ist. Allerdings unterscheidet sich diese Bilanz von der rein statischen dadurch, daß ihre Vermögensdarstellung durch das Prinzip des Gläubigerschutzes vorsichtiger ist und auch durch den Zweck der Gewinnermittlung beeinflußt wird. Die Vertreter dieser Theorie betonen nämlich durchweg, daß auch die Bilanz dazu dient, den realisierten Gewinn bezw. den Verlust zu ermitteln. Da der Erfolg an sich aber in der Gewinn- und Verlustrechnung ermittelt wird, dient die Bilanz gleichzeitig als Mittel, um die Erfolgsrechnung zu kontrollieren. „Die Bilanz erweist sich somit nur als ein Kontrollmittel für die Berechnung

1) Findeisen, Unternehmung und Steuer, Stuttgart 1923.
2) Hügli, Buchhaltungssysteme und Buchhaltungsformen, Bern 1923.
3) Kovero, Die Bewertung der Vermögensgegenstände in den Jahresbilanzen, der privaten Unternehmung. Berlin 1912.

des Gewinnes oder Verlustes“[4]). Wenn die Bilanz aber tatsächlich nur ein „Kontrollmittel“ der Erfolgsrechnung ist, so steht mithin die Erfolgsrechnung über der Bilanz, die nur eine Momentaufnahme des Vermögens in einem ganz bestimmten Zeitpunkt ist, während die Erfolgsrechnung die Entwicklung einer Periode wiedergibt, und nur sie den Gewinn darstellen kann. Will man aber die Dynamik des Betriebslebens auf Grund der Bilanzen erkennen, so muß man eine Reihe von Bilanzen betrachten.

Was ist nun vom Standpunkt dieser Theorie aus zu unseren Rechnungsabgrenzungsposten zu sagen? Prof. Schmalenbach ist der Meinung, daß in eine statische Bilanz keine Rechnungsabgrenzungsposten gehören. Er führt dabei aus: „Die transitorischen Posten sind diejenigen, durch die zahlreiche Theoretiker ihre dynamische Überzeugung und ihre statische Konfession bezeugen“[5]).

Prof. Schmalenbach ist der Ansicht, daß es Aufgabe der statischen Bilanz ist, das Vermögen zu ermitteln. Darum gehören Rechnungsabgrenzungsposten nicht in die statische Bilanz, bezw. derartige Forderungen und Verpflichtungen müssen mit ihrem Vermögenswert eingesetzt werden. Setzt man sie aber in Höhe des Betrages ein, um den die Erfolgsrechnung berichtigt werden soll, so bezeugt man damit, daß es einem auf die Ermittlung des Erfolges, d. h. des dynamischen Prinzips und nicht auf die Ermittlung des Vermögens ankommt, und obgleich man sich als Statiker ausgibt, ist man doch Dynamiker.

b. Dynamische Bilanzlehre.

Aus dieser beschränkt statischen Bilanztheorie hat sich die dynamische entwickelt. Bei ihr hat die Jahresbilanz einzig und allein die Aufgabe, den absolut richtigen Gewinn zu ermitteln, soweit er realisiert ist und realisiert werden dürfte. Die Bilanz, die auf diese Weise entsteht, will und kann keine Vermögensrechnung mehr sein, da sie nur im Dienste einer möglichst exakten Erfolgsrechnung steht. Daraus folgt, daß die Werte, die in der Bilanz ausgewiesen werden, auch nicht mehr den Charakter von Vermögenswerten haben. Die Bilanz ist nach Prof. Schmalenbach[6]) das „verknüpfende Band, das die Ausgaben und die Aufwendungen und die Einnahmen und die Leistungen rechnungsmäßig miteinander verknüpft“. Damit ist die Aufgabe der Bilanz eindeutig festgelegt. Sie nimmt also in erster Linie diejenigen Posten auf, die

„1. Ausgabe, aber noch nicht Aufwand,
2. Aufwand, aber noch nicht Ausgabe,
3. Einnahme, aber noch nicht Leistung,
4. Leistung, aber noch nicht Einnahme

waren“.

Die Posten 1 und 3 können wir mit den Rechnungsabgrenzungsposten vergleichen, bei denen die Zahlung pränumerando erfolgt, während die Posten 2 und 4 zu den postnumerando zu zahlenden Rechnungsabgren-

4) Nicklisch, Wirtschaftliche Betriebslehre.
5) Schmalenbach, a. a. O. S. 133.
6) Schmalenbach, a. a. O. S. 118 ff.

zungsposten zu zählen sind. Aber außer diesen Posten enthält die Bilanz nach Prof. Schmalenbach noch „Ausgaben, die wieder Einnahmen werden sollen, die also noch nicht Einnahmen waren, und Einnahmen, die noch nicht Ausgaben waren". Bei diesen Posten handelt es sich um Einnahmen und Ausgaben, die nichts mit Leistung und Aufwand zu tun haben. Es sind Darlehen oder Kapitaleinzahlungen, ferner gehören Anlagen hier her, die nicht der Abschreibung bedürfen. „Es handelt sich um solche Ausgaben und Einnahmen, die in gleicher Höhe einmal wieder rückerstattet werden sollen und für die ebenfalls ein verknüpfendes Band nötig ist, um den Einnahme- und Ausgabetermin zu verbinden".

Außerdem weist die Aktivseite noch einen Posten aus, den man nicht mit den bereits genannten in unmittelbare Verbindung bringen kann: Das Geld.

Aus alledem ersieht man, daß die dynamische Bilanz in ihren wesentlichen Positionen keine Vermögensposten ausweisen will, sondern Erfolgsregulierungsposten und zu einem gewissen Teil auch Posten, die nicht mit der Erfolgsrechnung zu tun haben, die lediglich in der Bilanz erscheinen, „um den Einnahme- und Ausgabetermin zu verbinden".

Es folgt aus einer solchen Auffassung einer Bilanz, daß in ihr kein Platz für „besondere" Erfolgsregulierungsposten aus Arbeits- und Kapitaldiensten ist, denn auch sie stellen, wie wir gesehen haben (S. 29) Aufwand und Ertrag dar, der in einer anderen Periode wirtschaftlich wirksam ist, in welcher er verbucht wurde.

c. Organische Bilanzlehre.

Da die organische Bilanz sich zur Aufgabe gestellt hat, den Erfolg und das Vermögen zu ermitteln, haben wir auch in dieser Bilanz Rechnungsabgrenzungsposten, weil es eine richtige Erfolgsrechnung ohne diese Posten nicht gibt. Nach der organischen Theorie ist die Bilanz nicht das „verknüpfende Band" zwischen zwei aufeinander folgenden Erfolgsperioden mit der einzigen Aufgabe, den Erfolg zu errechnen, sondern auch das Mittel zur Feststellung des Wertes der einzelnen Vermögensteile am Bilanzstichtag, weshalb die Vermögenswerte in der Bilanz mit dem Wert zu erscheinen haben, den sie am Bilanzstichtag besitzen. Aus dem Grundsatz der Übereinstimmung von Kalkulation und Erfolgsrechnung, d. h. von Stück- und Periodenrechnung ergibt sich hierbei, daß die Aufwendungen und Erträgnisse nachträglich in die Erfolgsrechnung hereinzunehmen sind, die schon Bestandteile der Kalkulation, und jene Aufwendungen und Erträgnisse wieder auszusondern sind, die noch nicht Bestandteile der abzurechnenden Periode geworden sind. Aus dem Prinzip der Doppik heraus erscheinen dann als Gegenposten dieser Erfolgsregulierungsposten die Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz. Da diese Bilanz jedoch gleichzeitig eine reine Vermögensrechnung sein soll, klafft hier anscheinend eine Lücke; denn will die Bilanz das absolute Vermögen darstellen, dann darf die reine Vermögensrechnung durch die Hereinnahme von Rechnungsgrößen nicht verfälscht werden. Demgemäß werden die Rechnungsabgrenzungsposten in der organischen Bilanz auch nicht als Rechnungsgrößen in dem

hier vertretenen Sinne aufgefaßt, sondern als Vermögenswerte. „Die Erfassung bereits eingegangener Raumnutzung ist dann genau die gleiche, wie schon im Lager befindlicher, aber noch nicht berechneter Wareneingänge. . . ."[7]). Damit steht Prof. Schmidt im Gegensatz zu der hier vertretenen Anschauung. Während wir der Ansicht waren, daß die Rechnungsabgrenzungsposten auf keinen Fall Vermögensposten und Erfolgsposten zu gleicher Zeit sein können, ist er anderer Meinung. Der Bewertung dieser Posten in der organischen Bilanz wird demgemäß auch Gewalt angetan, weil sie nicht in ihrer wahren Höhe eingesetzt werden, sondern um der Erfolgsrechnung Genüge zu tun, danach aufgeteilt werden, wieweit sie bereits in den Umsatzprozeß eingegangen sind oder nicht. Es kommt also auch hier auf eine einfache Aufteilung pro rata temporis hinaus, durch die naturgemäß die genaue Vermögensrechnung Not leiden muß.

Nach der hier vertretenen Auffassung jedoch besteht nicht die Möglichkeit, die Rechnungsabgrenzungsposten in einer Vermögensbilanz mit demselben Betrag und nach denselben Grundsätzen einzusetzen, wie in einer Erfolgsbilanz. (vergl. S. 20 und S. 24 ff). Sondern es ergeben sich Rechnungsabgrenzungsposten nur in der Erfolgsbilanz und sind in dieser mit dem Betrag einzusetzen, der notwendig ist, um den Erfolg der abgelaufenen Periode zu berichtigen. Während sie in der Vermögensbilanz keine „Rechnungsabgrenzungsposten" im eigentlichen Sinne darstellen, sondern Forderungen und Verpflichtungen, die mit ihrem Vermögenswert einzusetzen sind.

3. Die Behandlung der Rechnungsabgrenzungsposten im Handelsrecht.

Die betriebswirtschaftlichen Forschungsergebnisse über das Wesen der Rechnungsabgrenzungsposten haben mittlerweile auch die Anerkennung des Gesetzgebers gefunden, so daß auch die zu einer genaueren Rechnungslegung gehörenden Erfolgsregulierungsposten im Bilanzschema des § 261 a der Aktiennovelle als „Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen", besonders aufgeführt werden.

Es ist nun ein Streit der Meinungen darüber entbrannt, sowohl von Seiten der Wirtschaftspraktiker als auch von Seiten der Theoretiker, wie die Rechnungsabgrenzungsposten in der Handelsbilanz nach geltendem Recht zu bilanzieren sind[8]). Die meisten Interessenten berufen sich in der Hauptsache auf den Kommentar für das Aktienrecht von Schlegelberger-Quassowski-Schmölder, in dem es in dem Kapitel über „Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen" zum Schluß ganz lakonisch heißt, „eine Verrechnung von aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten ist unzulässig"[9]). Es ist nun die Frage, ob man diesen Standpunkt teilen kann.

---

7) Schmidt, a. a. O. S. 252.
8) Wirtschaftsprüfer 1933, S. 91 ff. Müssen Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen, bei der A. G. gebildet werden? von Berg
Schlegelberger-Quassowski-Schmölder, Kommentar zur Aktiennovelle.
9) Schlegelberger-Quassowski-Schmölder, a. a. O. S. 228.

Bevor wir in die Untersuchung dieser Frage eintreten können, müssen wir festzustellen versuchen, ob eine Saldierung der Zwecksetzung der Handelsbilanz oder direkten gesetzlichen Bestimmungen widerspricht. Hiermit hängt gleichzeitig die Frage zusammen, ob das Schema einer Bilanz in der Aktiennovelle eine Muß-, Soll- oder Kannvorschrift ist. Wäre nämlich das Bilanzschema eine Mußvorschrift, dann müßte jede Diskussion über die Saldierung der Rechnungsabgrenzungsposten schweigen, weil der Gesetzgeber dann durch die Aufführung der Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen auf der Aktiv- und Passivseite der Bilanz und durch das Fehlen einer besonderen Genehmigung zur Kompensation zum Ausdruck bringen würde, daß eine Aufrechnung unstatthaft sei. Gegen die Annahme, daß das Bilanzschema eine Mußvorschrift ist, spricht die Tatsache, daß sich jede Bilanz den Bedürfnissen der jeweiligen Unternehmung anpassen und auch den verschiedensten Branchen gerecht werden muß. Ein Zwang, alle Bilanzen nach dem gleichen Schema aufzustellen, würde zu unhaltbaren Zuständen führen. Das gesetzliche Schema stellt gewissermaßen einen Rahmen dar, innerhalb dessen den Unternehmern freie Hand gelassen werden soll. Aus diesen Überlegungen heraus könnte man die Ansicht vertreten, daß die gesonderte Aufführung der Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktiv- und auf der Passivseite in der Bilanz eine Saldierung nicht verbietet, besonders da auch die Forderungen und Verpflichtungen im Bilanzschema genannt sind, und ihre Saldierung trotzdem in einem besonderen Absatz des § 261 a verboten wird, was bei den Rechnungsabgrenzungsposten nicht der Fall ist.

Deshalb müssen wir uns nunmehr fragen, ob die Saldierung dem Zweck der Handelsbilanz entgegensteht. Die Handelsbilanz soll in erster Linie dem Schutz der Gläubiger und der kleinen Aktionäre dienen. Es muß also Aufgabe einer solchen Bilanz sein, alle Risiken, die in ihr stecken, auszuweisen; daneben muß aber auch eine solche Bilanz ganz genau den Erfolg ausweisen, denn ein gut rentierendes Unternehmen ist in der Regel die beste Sicherheit, die ein kreditbedürftiges Unternehmen seinen Gläubigern geben kann. Wir sind nun der Ansicht, daß nach geltendem Recht eine Saldierung der Rechnungsabgrenzungsposten diesen Zielen einer Handelsbilanz nicht widerspricht, denn der Gläubiger und der Aktionär, die keinen Einblick in die Internas des Unternehmens haben, wissen doch nicht, was hinter der Bezeichnung steht. Der Außenstehende ersieht z. B. aus den passiven Rechnungsabgrenzungsposten weder die Art der Verpflichtung (ob Verpflichtung zu Dienstleistungen oder Zahlungsverpflichtungen aus in Anspruch genommenen Dienstleistungen) noch die Fälligkeit und vor allem nicht die Höhe der am Zahlungstag fällig werdenden Beträge. Er sieht daher, wenn die Beträge kompensiert sind, nicht weniger von den Risiken (allerdings auch nicht mehr) als wenn die Posten unsaldiert eingesetzt werden. Will der Unternehmer jedoch eine Verschleierung der Bilanz vornehmen, dann sind die Möglichkeiten hierfür durch die Erlaubnis zur Saldierung der Rechnungsabgrenzungsposten nicht vermehrt, denn derartige Verschleierungen können in einem aktiven oder passiven Rechnungsabgrenzungsposten genau so erfolgen wie in ihrem Saldo.

Als drittes müssen wir untersuchen, ob eine gesetzliche Bestimmung nicht die Saldierung der Rechnungsabgrenzungsposten direkt verbietet. Das ist auch nicht der Fall. Denn im § 261 a H. G. B. wird die Verrechnung von Forderungen und Verbindlichkeiten und von Grundstücksrechten und -belastungen, denen eine persönliche Forderung nicht zu Grunde liegt, für unzulässig erklärt. Es ist nichts davon gesagt, wie bereits erwähnt, daß auch Rechnungsabgrenzungsposten nicht untereinander verrechnet werden dürfen. Wollte also der Gesetzgeber eine Verrechnung dieser besonderen Posten unter allen Umständen verhindern, so hätte er es im Gesetz zum Ausdruck bringen können. Betrachtet man allerdings die Rechnungsabgrenzungsposten als Forderungen und Verpflichtungen wie Debitoren oder Kreditoren, dann ergibt sich daraus die Unmöglichkeit ihrer Saldierung.

Wir haben aber bei unseren früheren Ausführungen (S. 23) gezeigt, daß die Rechnungsabgrenzungsposten „Erfolgsregulierungsposten" darstellen und nicht den Debitoren und Kreditoren gleichzuachten sind, und wir haben nunmehr zum Ausdruck gebracht, daß wir aus den gesetzlichen Bestimmungen kein unbedingtes Verbot zur Saldierung der Rechnungsabgrenzungsposten entnehmen können, und daß außerdem gegen das Ziel der Bewertungs- und Publizitätsvorschriften nicht wesentlich mehr verstoßen wird, wenn diese Posten saldiert werden, als wenn eine Saldierung unterbleibt.

Von diesen Erwägungen aus wäre gegen eine Saldierung der Rechnungsabgrenzungsposten nichts einzuwenden. Aber noch aus anderen Überlegungen heraus kann man eine Saldierung für statthaft halten. Es sind nämlich nicht nur unter den getrennt ausgewiesenen Rechnungsabgrenzungsposten Beträge verschiedenster Herkunft und verschiedensten Inhalts, sondern es sind auch Aufrechnungen und Zusammenfassungen in der Bilanz und besonders in der Gewinn- und Verlustrechnung möglich, die ihrem Wesen und ihrer Höhe nach die Bilanz viel mehr verschleiern und undurchsichtig machen als eine Saldierung der Rechnungsabgrenzungsposten. So können z. B. unter den Wertberichtigungsposten die Abschreibungsbeträge auf das gesamte Anlagevermögen unter Umständen auch auf Beteiligungen zusammengefaßt werden, so daß wir auf der Aktivseite wohl die Anschaffungswerte der einzelnen Vermögensteile feststellen können, aber nicht ersehen, in wie weit auf sie im einzelnen Abschreibungen vorgenommen wurden. Wir wissen also nicht, betreffen die Wertberichtigungen die Gebäude oder die Maschinen oder die Beteiligungen. Oder ein anderes Beispiel: In der Gewinn- und Verlustrechnung dürfen die Zinsen und sonstige Kapitalerträge mit den Aufwandszinsen kompensiert werden, obwohl eine getrennte Ausweisung sehr aufschlußreich wäre und gewisse Rückschlüsse auf Bilanzfrisuren ermöglichen würde. Hätte nun beispielsweise eine Unternehmung als Rechnungsabgrenzungsposten auf der Aktivseite nur „noch nicht erhaltene Zinsen" und auf der Passivseite nur „noch zu zahlende Zinsen", so wäre es unverständlich, wollte man die Saldierung dieser Beträge, die unter Umständen nur einen kleinen Teil der Aufwands- und Ertragszinsen darstellen, verbieten, während die Zinsaufwendungen und -erträge selbst, die viel aufschlußreicher wären, saldiert werden dürfen. Man könnte in diesem Falle eine getrennte Ausweisung

auch nicht damit begründen, daß man mit Hilfe der Rechnungsabgrenzungsposten Rückschlüsse auf die Höhe der Zinsbeträge ziehen kann, denn Aufwand bezw. Ertrag stehen ja in keinem festen Verhältnis zu den Rechnungsabgrenzungsposten, d. h. wenn z. B. die „noch zu zahlenden Zinsen" doppelt so groß sind wie die „noch zu erhaltenden Zinsen", dann brauchen deshalb die Aufwandszinsen keineswegs doppelt so groß zu sein, wie die Ertragszinsen.

Ehe wir nun zu der Frage, ob eine Saldierung der Rechnungsabgrenzungsposten wünschenswert ist, endgültig Stellung nehmen, wollen wir untersuchen, ob der Bilanzklarheit gedient wäre, wenn auf der Passiv- und Aktivseite die Rechnungsabgrenzungsposten in ihren transitorischen und antizipativen Teil zerlegt würden. Als besonderen Vorteil dieser Aufteilung in Transitoren und Antizipationen hebt man hervor, daß sie einen größeren Einblick in die Liquidität der Unternehmung gestattet. Dabei geht man von der Überlegung aus, daß aus einer Passivantizipation (postnumerando zu zahlende Dienstleistungen) je nach dem Vertrag bald kürzere bald längere Zeit nach dem Bilanzstichtag eine Zahlung zu leisten ist, während aus den antizipativen Aktivposten, Zahlungseingänge zu erwarten sind. Danach würde man also durch eine Trennung von Antizipationen und Transitoren erkennen, um welchen Betrag sich mindestens die zu leistende bezw. zu erwartenden Zahlungen in absehbarer Zeit erhöhen. Wir sagten mindestens, weil die am Bilanzstichtag ausgewiesene Antizipation nur ein Teil der zukünftigen Gesamtschuld ist. (Am 30. April postnumerando zu zahlende Miete 3 000,— RM.; 31. Dezember Passivantizipation 1 000,— RM.)

Dabei wird vollkommen übersehen, daß aus einem transitorischen Aktivum mitunter viel schneller eine fällige Schuld wird, als aus einer Passivantizipation. An einem Beispiel wollen wir das Gesagte erläutern. Bei sonst zwei gleichen Bilanzen wird man in der Regel diejenige besser beurteilen, die auf der Aktivseite unter den transitorischen Posten 1 000,— RM. aufweist, als diejenige, die unter den Passiven (s. o.) eine Antizipation in der gleichen Höhe ausgewiesen hat. Und doch ist dieser Schluß in seiner Verallgemeinerung falsch. Denn in beiden Fällen kann der Rechnungsabgrenzungsposten aus einer halbjährlichen Mietzahlung in Höhe von 3 000,— RM. entstanden sein, nur daß bei dem transitorischen Aktivposten die Miete am 1. September des vergangenen Jahres im voraus bezahlt wurde, während bei dem antizipativen Passivposten die Miete am 1. Mai des folgenden Jahres nachträglich zu entrichten ist. Gehen die Mietverträge weiter, so wird infolgedessen aus dem transitorischen Posten am 1. März des folgenden Jahres eine Zahlung in Höhe von 3 000,— RM. aus dem antizipativen Passivposten dagegen erst eine Zahlung von 3 000,— RM. am 1. Mai fällig. Mit anderen Worten: Die Bilanz, die auf den ersten Blick als die flüssigere erschien, ist es tatsächlich nicht.

Worauf es uns bei dieser Untersuchung ankam, war zu zeigen, daß zwischen den transitorischen Posten und Antizipationen kein so großer Unterschied besteht, der eine Aufteilung der Rechnungsabgrenzungsposten rechtfertigt, denn der erhöhte Einblick in die Liquidität ist sehr zweifelhaft und kann zu falschen Schlüssen verleiten. Außerdem kann, wie wir

auf S. 44 gezeigt haben, die normale Jahresschlußbilanz nur einen sehr unvollkommenen Einblick in die Zahlungsbereitschaft der Unternehmung gewähren, da kurz nach dem Bilanzstichtag Verpflichtungen entstehen können, für die die Bilanz selbst nicht die geringsten Anhaltspunkte liefert. Es ist daher zur Feststellung der Liquidität die Aufstellung von einem besonderen Liquiditätsstatus erforderlich.

Wir haben somit gesehen, daß die Bilanzklarheit durch Einsetzen von aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten wegen des mannigfaltigen Inhaltes dieser Posten (s. S. 29) und auch durch eine Trennung in Transitoren und Antizipationen wegen der Möglichkeit zu Fehlschlüssen nicht wesentlich gegenüber einer Saldierung erhöht wird. Klarheit über das Wesen und den Inhalt dieser Posten wäre erst dann zu erlangen, wenn eine weitergehende Unterteilung der aktiven und passiven Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz vorgenommen würde und gleichzeitig Angaben über die Höhe und Fälligkeit der Beträge gemacht würden. Durch eine solch weitgehende Aufgliederung der Rechnungsabgrenzungsposten würde aber die Übersichtlichkeit der Bilanz zerstört. Wir sind darum der Ansicht, daß der Frage, ob Saldierung der Rechnungsabgrenzungsposten in der Bilanz oder nicht, viel weniger Gewicht beizumessen ist, als der Forderung nach einer weitergehenden Aufgliederung dieser Posten im Geschäftsbericht.

4. Die Behandlung der Rechnungsabgrenzungsposten im Steuerrecht.

Nach der grundsätzlichen Betrachtung der Rechnungsabgrenzungsposten vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus und den Untersuchungen, welchen Einfluß unser Ergebnis auf die Handelsbilanz ausübt, kommen wir nun dazu, die Rechnungsabgrenzungsposten in den Steuerbilanzen zu untersuchen. Wir sahen schon, daß jede Bilanz eine Zweckbilanz ist. Es kann also keine Bilanz — abgesehen von der organischen — gleichzeitig das Vermögen und den Erfolg ermitteln. Was natürlich für die Betriebswirtschaft gilt, das gilt erst recht für die Steuer. Da man auf der einen Seite den Ertrag der Unternehmung, auf der anderen Seite ihr Vermögen der Besteuerung unterwirft, so muß man auch zwei verschiedene Bilanzen: eine Ertrags- und eine Vermögenssteuerbilanz aufstellen, die wir nun beide im Hinblick auf die Bedeutung der Rechnungsabgrenzungsposten untersuchen wollen.

a. Bei der Einkommensteuer.

Die Einkommen- sowohl als auch die Körperschaftssteuer besteuern als sogenanntes Steuerobjekt das Einkommen der Steuerpflichtigen (Vorausgesetzt, daß wir den Gewinn einer Kapitalgesellschaft als ihr Einkommen ansehen wollen.) Es stellt sich bei Kaufleuten im Sinne des Handelsgesetzes als der Gewinn aus Gewerbebetrieb dar. Aus diesem Gesichtspunkte heraus dient auch die Handelsbilanz als Grundlage der Besteuerung. Wegen des Prinzips der Gleichmäßigkeit der Besteuerung ist es allerdings notwendig, die Freiheit, die den Kaufleuten in der Handels-

bilanz zur Verfügung steht, einzuschränken, so daß als Grundlage der Besteuerung der korrigierte Gewinn der Handelsbilanz dient. Im Zuge der Steuerreform wird die Angleichung der Steuerbilanz an die Handelsbilanz noch stärker, als es bisher der Fall war, so daß man beinahe schon von einer Identität der Handels- und der Einkommensteuerbilanz sprechen kann. Aus dieser Tatsache, daß die Ertragssteuerbilanz eine sogenannte abgeleitete Handelsbilanz ist, können wir bei unseren Betrachtungen uns sehr stark an das bisher Gesagte anlehnen. Einschaltend möchten wir aber doch darauf hinweisen, daß es keine unbedingte Notwendigkeit zu sein braucht, daß die Steuerbilanz eine abgeleitete Handelsbilanz ist. Lion[10]) hat durchaus mit Recht darauf hingewiesen, daß die Steuerbehörde noch auf zwei andere Arten sich zu den Handelsbilanzen stellen kann. Es sind dies die beiden Extreme der Behandlungsweise, die von der Steuerbehörde tatsächlich durchgeführt wird und bereits oben dargestellt wurde. Sie kann nämlich erstens die Handelsbilanz als Grundlage der Besteuerung rundweg ablehnen. Die Folge davon wäre eine absolut selbständige Steuerbilanz. Zweitens kann sie sich aber auch auf den Standpunkt der absoluten Identität von Steuer- und Handelsbilanz stellen. Das hätte bei dem heute noch geltenden Handelsrecht allerdings die bereits erwähnten Mängel, daß als Grundlage der Besteuerung der sehr dehnbare kaufmännische Gewinn sein würde, so daß die steuerlichen Grundsätze der Gleichmäßigkeit und der Gerechtigkeit der Besteuerung durchbrochen wären.

Wenn auch die Steuerbilanz, wie wir soeben gesehen haben, eine abgeleitete Handelsbilanz ist, so sind dennoch ihre Ziele voneinander verschieden. Die Handelsbilanz dient in erster Linie dem Gläubigerschutz. Daneben bietet sie aber noch genügend Raum für andere Zwecke, z. B. der Erfolgsermittlung und Wirtschaftspolitik. Dagegen soll die Ertragssteuerbilanz nur dazu dienen, den steuerrechtlich richtigen Gewinn zu ermitteln. Es muß sich also die „Aufmachung" der Ertragssteuerbilanz diesem einen Ziele unterordnen. Bei ihr gibt es neben diesem Zweck keinen anderen. Die Folge davon ist, daß dem Pflichtigen im Rahmen des Gesetzes nicht die Variationsmöglichkeiten belassen werden konnten, wie sie dem buchführenden Kaufmann nach dem H. G. B. an sich erlaubt sind. Auch die Grundsätze der Gleichmäßigkeit und der Gerechtigkeit der Besteuerung bedingen eine starke Verengung der subjektiven Gestaltungsmöglichkeit in der Bilanz. Demgemäß ist z. B. die Freiheit der Bewertung nicht nur wie beim Handelsrecht, nach oben sondern auch nach unten hin begrenzt[11]). Außerdem fällt beim Einkommensteuerrecht Bilanzfähigkeit und Bilanzpflichtigkeit in der Regel zusammen, was beim Handelsrecht nicht der Fall ist. Dort sind nur solche Güter bilanzpflichtig, die Vermögensgegenstände darstellen, während die ideellen Werte einer Unternehmung grundsätzlich nicht bilanzpflichtig, aber zum Teil wenigstens bilanzfähig sind. Im Interesse des Verwaltungsprinzips sind mit Rücksicht auf den Handelsbrauch Ausnahmen von der Identität der Bilanzfähigkeit und -pflichtigkeit zugelassen. Dies gilt in der Hauptsache für die Rechnungsabgrenzungs-

10) Lion, das Bilanzsteuerrecht, Berlin 1923.
11) Im neuen Steuergesetz gilt diese Einschränkung nur bei Gegenständen von längerer Lebensdauer als 5 Jahre.

posten. Es steht bei ihnen dem Pflichtigen frei, sie zu bilanzieren oder nicht, vorausgesetzt, daß sie nicht über die Periode eines ganzen Geschäftsjahres hinausreichen. Verlangt wird lediglich, daß die einmal eingeschlagene Übung beibehalten wird[12]). Dies Ergebnis kann uns aber nicht befriedigen, weil durch die Wahlmöglichkeit der Bilanzierung der Rechnungsabgrenzungsposten bei ihrer Nichtbilanzierung ein falsches Betriebsergebnis zur Besteuerung herangezogen wird. Wenn auch die Zahl der Rechnungsabgrenzungsposten, die über das Ende der Betriebsperiode hinausreichen, in der Regel gleich sein wird, so kann ihr Wert in den verschiedenen Perioden doch sehr erheblich schwanken. Nehmen wir z. B. an, daß der Freitag Löhnungstag ist, so wächst der Teil der Rechnungsabgrenzungsposten, der durch Verrechnung der Arbeitsleistungen entsteht von Jahr zu Jahr an, bis der Bilanzstichtag auf Donnerstag fällt, um dann im nächsten Jahr (Bilanzstichtag am Freitag) plötzlich abzufallen. Das kann bei Betrieben, die einen starken Lohnaufwand haben, ganz beträchtlich sein. Der Fehler, der hierdurch entsteht, kann also so groß werden, daß man wirklich nicht mehr von einer Vergleichbarkeit des Gewinns reden kann. Darum wäre es angebracht, die Rechnungsabgrenzungsposten doch zu bilanzieren. Denn nur sie vermögen — wie wir es am Anfang gesehen haben — den buchmäßigen Gewinn so zu berichtigen, daß der wirtschaftlich richtige Gewinn in der Bilanz ausgewiesen wird. Und das muß ja auch bei den Ertragssteuerbilanzen unser Ziel sein, denn nur so wird jedes Geschäftsjahr nach seiner tatsächlichen Leistungsfähigkeit zur Besteuerung herangezogen, was sowohl im Interesse des Pflichtigen, als auch im Interesse der gesamten Volkswirtschaft liegt.

Verwendet der Pflichtige die Rechnungsabgrenzungsposten aber in seiner Bilanz, dann taucht sogleich ein neues Problem auf, nämlich, ob die sogen. Aktivantizipationen, — das sind die Posten, die einer noch in das alte Jahr gehörenden Leistung des Betriebes entsprechen, deren Gegenleistung (Einnahme) aber erst in der neuen Periode erfolgt, — noch im alten Jahr mit in die Bilanz nehmen darf, obgleich die Leistung noch nicht realisiert ist; denn, nicht realisierte Gewinne dürfen nicht ausgewiesen werden. Wir möchten trotzdem die Buchungsfähigkeit dieser Posten bejahen, weil mit der Maßnahme, daß nichtrealisierte Gewinne nicht ausgewiesen werden sollen, in erster Linie die sogenannten Konjunkturgewinne gemeint sind. Das sind solche Gewinne, die durch das Vorhandensein einer Konjunktur hervorgerufen sind, deren Bestand aber durchaus zweifelhaft ist. Das hat aber mit unseren Rechnungsabgrenzungsposten nichts zu tun, die ja als rechenmäßige Größen in die Bilanz kommen und deren Realisation im neuen Jahre erfolgt. Im Grunde genommen sind nämlich diese Erträge genau so realisiert wie die Gewinne aus Zielverkauf von teilweise gelieferten Waren.

Die Bedeutung der Rechnungsabgrenzungsposten für die Ertragssteuerbilanz ist somit sehr groß. Jedoch stellt ihre Anonymität auf der anderen Seite eine große Gefahr für die richtige Veranlagung dar oder dient geradezu als Verlockung, Gewinnmanipulationen vorzunehmen.

12) Vgl. Fritz, Betriebswirtschaftliche Steuerlehre.

Es kommt demnach bei der steuerlichen Erfassung des Reinertrags in erster Linie darauf an, daß die Rechnungsabgrenzungsposten den Gewinn des einen Jahres zu Gunsten der darauffolgenden Jahre nicht ungebührlich hoch belasten oder aber, daß der Gewinn des einen Jahres nicht zu Lasten der folgenden Jahre zu hoch entlastet wird. Bei gestaffelten Steuertarifen kann auf diese Weise der Gewinn so abgeändert werden, daß sich der Pflichtige jeweils in eine niedrigere Gruppe hineinmanövriert. Deshalb ist es auch verständlich, wenn die Finanzämter dem Inhalt dieser Posten größere Beachtung schenken. Die Versuchung, Gewinnverschiebungen mit Hilfe dieses Kontos vorzunehmen, ist natürlich besonders groß, wenn man dem Pflichtigen aus prinzipiellen Erwägungen heraus gestatten sollte, die vier Arten der Rechnungsabgrenzungsposten unter dieser Sammelbezeichnung zusammenzufassen.

Die scharfe Scheidung der Passivposten, wie wir sie durchgeführt haben, finden wir natürlich nicht in der Praxis. Die Folge davon ist, daß auch im Steuerrecht und in der Rechtsprechung des R. F. H. diese genaue Trennung der einzelnen Posten nicht durchgeführt wurde. Diese Tatsache kann uns jedoch nicht daran hindern, daß, was wir als richtig erkannt haben, auch de lege ferenda zu fordern.

Vor allen Dingen ist festzustellen, daß der R. F. H. die Trennung der Rechnungsabgrenzungsposten — er nennt sie in der Hauptsache Antizipationen — von Rückstellungen nicht scharf genug vornimmt. Würde man hier genau scheiden, und jeden Posten mit seinem Inhalt scharf gegen den anderen abgrenzen, wie wir es gemacht haben, so glauben wir, würde — von ganz wenigen Grenzfällen abgesehen — die Möglichkeit, stille Reserven in den Rechnungsabgrenzungsposten zu legen, verschwinden. Sie verstände dann nur noch bei den Rückstellungen. Dort allein wäre dann noch die Gefahr vorhanden, daß der Pflichtige durch zu hohes Schätzen der Ausgaben, die zwar im neuen Jahr erst anfallen, aber wirtschaftlich noch in das alte Jahr gehören (z. B. Prozeßkosten) stille Reserven legt. Dieses subjektive Ermessen fällt jedoch bei den Rechnungsabgrenzungsposten fort, weil sie nicht geschätzt, sondern errechnet werden. Auf diese Weise tritt auch bei der Steuerbilanz eine Fehlerfeldverengung ein, die eine Kontrolle wesentlich erleichtert und eine Steuerhinterziehung erheblich erschwert.

b. Bei der Vermögenssteuer.

Bei der Vermögenssteuerbilanz ist das Problem der Rechnungsabgrenzungsposten denkbar einfach, wenn wir auch hier unsere betriebswirtschaftlichen Erkenntnisse sinngemäß anwenden.

Die Vermögenssteuerbilanz bildet die Grundlage für die Besteuerung des Vermögens. Nach § 7 Vermögenssteuergesetz in Verbindung mit § 74 Reichsbewertungsgesetz ist das Gesamtvermögen abzüglich der Schulden zu versteuern. Die Vermögenssteuerbilanz stellt gewissermaßen eine Inventur dar, bei der die Posten gleichen Inhalts zusammengefaßt werden. Sie hat also rein statischen Charakter. Wie wir nun bei der Untersuchung des Wesens der Rechnungsabgrenzungsposten gesehen haben, gibt es bei einer rein statischen Bilanz keine Rechnungsabgrenzungsposten. Das

Fehlen der Rechnungsabgrenzungsposten ist sogar ein Kriterium für eine rein statische Bilanz. Wir hätten nur das Recht, sie in die Vermögenssteuerbilanz aufzunehmen, wenn sie zu dem Vermögen bezw. den Schulden gehörten. Dazu kann man sie aber nicht zählen, wie wir zu Anfang gezeigt haben, weil die Schuldverhältnisse ganz anders sind. Kurz: Es sind Posten, die nicht in eine Vermögensbilanz gehören. Ihr Erscheinen würde beweisen, daß die Bilanz nicht rein statisch ist, sondern zu mindest beschränkt statisch wäre, das ist aber bei einer Vermögenssteuerbilanz nicht der Fall. Während es dem Pflichtigen nach geltendem Recht bei der Einkommensteuerbilanz freisteht, ob er die Rechnungsabgrenzungsposten in die Bilanz einsetzt oder nicht, besteht bei der Vermögenssteuerbilanz diese Wahlmöglichkeit nicht. Auf Grund unserer Untersuchungen lehnen wir einen Bilanzfähigkeit und demgemäß auch die Bilanzpflichtigkeit der Rechnungsabgrenzungsposten in der Vermögenssteuerbilanz ab.

Schluß.

Fassen wir zum Abschluß unserer Untersuchungen das Gesagte noch einmal kurz zusammen, dann können wir feststellen, daß die Rechnungsabgrenzungsposten die Aufgabe haben, den von der Buchhaltung ausgewiesenen Erfolg so zu berichtigen, daß er nicht nur formell, sondern auch materiell das richtige Ergebnis aufweist. Sie scheiden also aus der Erfolgsrechnung die Teile aus, die in eine andere Periode gehören, aber bereits gebucht waren und nehmen die Werte in sich auf und führen sie in die Erfolgsrechnung ein, die noch in die zurückgelegte Periode gehören, aber von der Buchhaltung noch nicht erfaßt waren. Dabei haben wir festgestellt, daß Rechnungsabgrenzungsposten nur aus Dienstleistungen entstehen können, wenn der Abschlußtag die Leistungsperiode durchschneidet. Es handelt sich, wie wir gezeigt haben, um „Erfolgsregulierungsposten", die als solche keine Vermögensposten darstellen. Daraus ergab sich, daß man in der Handelsbilanz eine Saldierung dieser Posten vornehmen darf, weil nur die Verrechnung von Schulden und Forderungen im Gesetz verboten ist. Da jedoch die Anonymität dieses Kontos eine gewisse Gefahr bedeutet, forderten wir eine rücksichtslose Offenlegung dieser Posten im Geschäftsbericht. Im Einkommensteuerrecht besteht keine Verpflichtung dazu, diese Posten zu berücksichtigen, jedoch ist es auch hier zweckmäßiger, sich ihrer zu bedienen, damit der tatsächlich erzielte Ertrag der Besteuerung unterworfen wird. Da jedoch diese Rechnungsabgrenzungsposten keine Vermögensposten darstellen, finden sie in der Vermögenssteuerbilanz keine Berücksichtigung.

Wir hoffen, daß es uns gelungen ist, das Wesen der Rechnungsabgrenzungsposten zu erkennen und für eine einheitliche Behandlung dieser Posten in der Praxis den Weg geebnet zu haben.

Literaturverzeichnis.

Aufermann: Die Antizipation in der kaufmännischen Betriebsbilanz. Diss.

— „ —: Die Reserven in Steuerbilanzen, Berlin 1933.

Ball: Einführung in das Steuerrecht, Mannheim 1925.

Behlert: Vereinfachte Buchung transitorischer Posten. Z. f. O., 1927, Heft 22.

Berg: Müssen „Posten, die der Rechnungsabgrenzung dienen" bei Aktiengesellschaften gebildet werden? Wirtschaftsprüfer 1933.

Berliner: Buchhaltungs- und Bilanzlehre, Hannover 1920.

Beuck: Das Vermögenssteuergesetz vom 10. 8. 25. Berlin 1925.

Breuer: Was sind und wie werden transitorische Posten verbucht? Organisation, Buchhaltung, Betrieb, 1927, Heft 2.

Chenaux-Repond: Kaufmännische Bilanz, Bücherabschluß, Steuerbilanz, Stuttgart 1923.

— „ —: Die doppelte Buchführung, Stuttgart, 18.

Fischer: Die Bilanzwerte, was sie sind und was sie nicht sind. Leipzig.

— „ —: Buchführung und Bilanzaufstellung nach Handelsrecht, Leipzig 1913.

— „ —: Über die Grundlagen der Bilanzwerte.

Findeisen: Unternehmung und Steuer, Stuttgart 1923.

— „ —: Die Reserven der Unternehmung, 1922.

Flock: Übergangsposten beim Jahresabschluß, Deutsche Buchhaltungs-Zeitung 1928, Heft 3.

Fritz: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, die Handelshochschule, Berlin.

— „ —: Der Begriff ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung im Sinne des Einkommensteuergesetzes. Z. f. B. 1926.

— „ —: Finanzierung und Steuer in der Goldmarkeröffnungsbilanz, Berlin 1925.

Gerhard: Der handelsrechtliche, steuerrechtliche und betriebswirtschaftliche Ertrag der Unternehmung, Berlin 1928.

Gerstner: Bilanzanalyse, Berlin 1929.

Haar: Das Wesen der transitorischen Posten und Antizipationen und ihre Behandlung in der Buchhaltung u. Bilanz, Wien 1926.

Helpenstein: Wirtschaftliche u. steuerliche Erfolgsbilanz, Berlin 1932.

Hax: Der Gewinnbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, 5. Erg. Band der Z. f. h. F.

Hügli: Buchhaltungssysteme und Buchhaltungsformen, Bern 1923.

Jeske: Betriebswirtschaftliche Bilanztheorien und Steuerbilanzen. Diss. 1926.

Kalischer: Handelsbilanz und Steuerbilanz, Z. f. h. F. 1930 Heft 7.

Kalveram: Die Verbuchung von Dienstleistungen. Bankwissenschaft 1927, Heft 6.
— „ —: Buchhaltungslehre, Sonderdruck der Handelshochschule, Berlin
— „ —: Bankbilanzen I. Teil.
Karoli: Die formellen Erfordernisse ordnungsmäßiger Buchführung nach Handels- und Steuerrecht, Z. f. h. F. 1932 Heft 12.
Kovero: Die Bewertung der Vermögensgegenstände in den Jahresbilanzen der privaten Unternehmung, Berlin 1912.
Le Coutre: Die statische Bilanzauffassung der Praxis. Z. f. B. 1927.
Leitner: Bilanztechnik u. Bilanzkritik, Berlin 1929.
— „ —: Bilanzen und Notrecht, Berlin 1932.
Lehmann: Bilanz d. Bilanztheorie, Mag. d. Wirtsch. 27.
Lion: Das Bilanzsteuerrecht, Berlin 1923.
— „ —: Die dynamische Bilanz und die Grundlagen der Bilanzlehre, Berlin 1928.
Lüdke: Buchhaltung, Berlin 1931.
Mayer: Einheitliche Bilanzterminologie, Z. f. B. 1931.
Meithner: Die Bilanzen der Unternehmungen, Berlin 1933.
Nicklisch: Wirtschaftliche Betriebslehre, Berlin 1929.
Otto: Müssen transitorische Posten sein? Beleg und Bilanz 1929.
Pape: Grundriß der doppelten Buchführung, Leipzig 1920.
Paskow: Die Bilanzen der privaten und öffentlichen Unternehmungen, I. Bd., Berlin 1921.
Pendorf: Geschichte der Buchhaltung in Deutschland. Leipzig 1913.
Rehm: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften, 1914.
Reisch-Kreibig: Bilanz und Steuer, I. u. II. Bd.
Riedmüller: Wertberichtigungsposten. Organisation-Buchhaltung-Betrieb 1927.
Schär-Prion: Buchhaltung und Bilanz, Berlin 1932.
Schlegelberger-Quassowski-Schmölder: Kommentar für die Aktienrechtsnovelle.
Schmalenbach: Die dynamische Bilanz. Leipzig 1930.
Schmidt: Die organische Tageswertbilanz, Leipzig 1929.
— „ —: Gewinn und Bilanzwert, Z. f. B. 1926.
— „ —: Bilanz und Steuer, Z. f. B. 1928.
Simon: Die Bilanzen der Aktiengesellschaften u. der Kommanditges. auf Aktien, Berlin 1899.
Weiß: Reserven—Rückstellungen—Wertberichtigungen—Rechnungsabgrenzung. Wirtschaftsprüfer 1933.
Sammlungen der Entscheidungen und Gutachten des R. F. H.
Steuer und Wirtschaft, München.

Lebenslauf.

Am 6. Juni 1910 wurde ich als 2. Sohn des Kaufmanns Carl Schilling und seiner Ehefrau Hermine in Stettin geboren. Ich bin evangelischer Konfession und besitze die deutsche Staatsangehörigkeit. Ich besuchte die Friedrich-Wilhelms-Schule (Oberrealschule) zu Stettin, die ich Ostern 1930 nach bestandener Reifeprüfung verließ. Nach einer Praxis von einem Jahr bei einem Stettiner Bücherrevisor und Konkursverwalter begann ich im Sommer-Semester 1931 mit dem Studium der Betriebswirtschaftslehre an der Handels-Hochschule Berlin. Während der ersten Semesterferien war ich in einer Stettiner Warengroßhandlung tätig und setzte im Winter-Semester 1931 mein Studium an der Johann Wolfgang Goethe-Universität in Frankfurt/M. fort. Ich bestand dort im Juni 1934 die kaufmännische Diplomprüfung und im April 1935 die Doktorprüfung.

Heinz Schilling.